



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



ROZPOČTOVĚ ORIENTOVANÉ PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ VE VÝROBNÍM PODNIKU

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Tomáš Dědek**

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.





BUDGETING IN THE PRODUCTION ENTERPRISE

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Tomáš Dědek**

Supervisor: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Tomáš Dědek**
Osobní číslo: **E12000175**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Rozpočtově orientované plánování nákladů ve výrobním podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte vazbu mezi nákladovým účetnictvím a controllingem
2. Proveďte klasifikaci nákladů dle různých hledisek
3. Charakterizujte proces kalkulace nákladů ve vztahu k účtování v rámci nákladových středisek
4. Charakterizujte účtování nákladů v rámci nákladových středisek v daném podniku
5. Analyzujte postupy a metody podnikového plánování v daném podniku
6. Analyzujte postupy a metody sestavování rozpočtů pro jednotlivá nákladová střediska v daném podniku

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, R. Controlling. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004.

ISBN 80-735-7035-1.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011.

ISBN 978-80-7357-712-4.

HORVÁTH, P. Controlling. 12. Aufl. München: Vahlen, 2011.

ISBN 978-380-0638-789.

KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

PETRÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy :manažerské účetnictví v praxi. 2. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

VOLLMUTH, H. J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Profess consulting, 2004. ISBN 978-80-7259-029-2.

Elektronická databáze článků ProQuest, Dostupné z: [http: \(knihovna.tul.cz\)](http://knihovna.tul.cz)

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Šárka Němcová Spatzierová

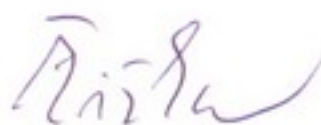
HR Manager, CiS SYSTEMS s.r.o.

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2013

Termín odevzdání diplomové práce:

7. května 2014



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

Anotace

Diplomová práce pojednává o podnikovém plánování nákladů, vymezuje základní pojmy týkající se manažerského účetnictví a controllingu a vztahuje teoretické poznatky ke konkrétnímu podniku. Prvním cílem je na základě teoretické přípravy vybrat a aplikovat vhodné postupy a metody pro zavádění nového plánovacího procesu, který spočívá v plánování nákladů jednotlivých nákladových středisek. Autor pracuje v oddělení controllingu a na zavádění tohoto plánovacího procesu se tak přímo podílí. Druhým cílem je analyzovat současné podnikové plánování, navrhnout případná vylepšení stávajícího procesu a implementovat je v podniku. Posledním cílem je na základě předchozí analýzy optimalizovat použití jednotlivých dokumentů vytvořených v Excelu, které jsou vztažené k procesu plánování. Zavedení nového plánovacího procesu použitím oboustranné metody plánování vedlo k nalezení úzkých míst, která představují potenciální příležitosti pro úspory nákladů, a k jejich následnému odstranění. Analýza stávajícího podnikového plánování vedla k nalezení nesrovnalostí v hlavním podnikovém plánu. Byla navržena možná řešení, z nichž bylo vybráno a následně zavedeno v podniku to nejvhodnější. Při analýze jednotlivých dokumentů vytvořených v Excelu došlo ke zjednodušení jejich používání nastavením vhodných nástrojů a funkcí.

Klíčová slova

controlling, hospodářský výsledek, manažerské účetnictví, náklady, odpovědnostní střediska, plánování

Annotation

This diploma thesis focuses on the business planning of costs, defines the basic terms related to management accounting and controlling and applies theoretical knowledge to a particular company. The first goal of this thesis is to select and apply appropriate procedures and methods for the implementation of the new planning process that involves planning of costs for various cost centers, using the theoretical knowledge. The author works in the controlling department and immediately participates in the implementation of this planning process. The second goal is to analyze the current business planning, to suggest possible improvements of the existing process and to implement them in the company. The last goal is to optimize the use of the individual documents created in the spreadsheet Excel that are related to the planning process, using the data from the previous analysis. The usage of the planning method has resulted in the identification of weaknesses, which represent potential opportunities for cost savings, and in their subsequent removal. Analysis of the current corporate planning has led to the finding of imperfections in the main business plan. From all the possible solutions the best ones were selected and subsequently introduced in the company. While analysing the documents created in the spreadsheet Excel their use by setting the appropriate tools and functions was simplified.

Key Words

controlling, profit, management accounting, costs, responsibility center, planning

Obsah

Seznam obrázků.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratk.....	13
Úvod	14
1. Vazba mezi nákladovým účetnictvím a controllingem	16
1.1 Charakteristika manažerského účetnictví	16
1.2 Charakteristika controllingu	17
1.2.1 Profil a funkce controllera	19
1.2.2 Operativní analýzy a nástroje controllingu.....	21
1.2.3 Strategické analýzy a nástroje controllingu.....	21
1.2.4 ERP systémy.....	22
1.2.5 MS Excel jako nástroj controllingu	23
1.3 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	24
2. Klasifikace nákladů a odpovědnostní účetnictví	26
2.1 Pojetí nákladů	26
2.2 Členění nákladů	29
2.2.1 Druhové členění nákladů	29
2.2.2 Účelové členění nákladů.....	30
2.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	31
2.2.4 Kalkulační členění nákladů	31
2.2.5 Náklady variabilní a fixní	32
2.2.6 Alternativní formy členění nákladů.....	34
2.3 Odpovědnostní účetnictví	35
2.3.1 Obecná charakteristika odpovědnostního účetnictví	35
2.3.2 Typy odpovědnostních středisek	36
2.4 Kalkulace nákladů dle nákladových středisek.....	37
3. Podnikové plánování	39
3.1 Vymezení procesu plánování	39
3.2 Vztah strategického a operativního plánování	40
3.3 Formy plánování.....	41

3.4	Kontrolní funkce jako systém plánování.....	42
3.4.1	Druhy podnikových plánů	43
3.4.2	Kontrola plnění plánů	47
3.4.3	Transformace podnikových plánů na nižší úrovně.....	47
3.5	Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku	48
3.5.1	Formy výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku	49
3.5.2	Postup při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku.....	49
3.6	Balanced Scorecard	53
4.	Nákladové účetnictví skupiny CiS	54
4.1	Představení podniku.....	54
4.2	Popis podnikového ERP Systému	55
4.2.1	Nákladové účetnictví v systému proALPHA	55
4.2.2	Převzetí dat z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek	56
4.3	Účetnictví nákladových středisek skupiny CiS	59
4.3.1	Obecné zásady a pravidla	59
4.3.2	Rozdělení podniku na nákladová střediska	62
4.3.3	Vytvoření formuláře nákladových středisek.....	64
5.	Analýza podnikového plánování skupiny CiS	67
5.1	Příprava plánování.....	67
5.2	Plán prodeje	68
5.3	Plán výrobní kapacity	69
5.4	Plán nákladů a výnosů a výpočet hospodářského výsledku	71
5.4.1	Plánování nákladů a výnosů metodou Top-Down.....	72
5.4.2	Plánování nákladů metodou Bottom-Up	78
5.5	Kontrola dodržení plánů.....	82
5.6	Plánování a kontrola v rámci Balanced Scorecard	85
5.7	Konkrétní využívání Excelu v podniku	86
Závěr		88
Seznam použité literatury		90
Seznam příloh		93

Seznam obrázků

Obrázek 1: Rozdíl mezi zodpovědností manažera a pracovníka controllingu	20
Obrázek 2: Vhodné rozvržení úkolů v controllingu	23
Obrázek 3: Celkové proporcionální náklady	33
Obrázek 4: Celkové podproporcionální náklady	33
Obrázek 5: Celkové nadproporcionální náklady	34
Obrázek 6: Plánovací proces	40
Obrázek 7: Vazba mezi strategickým a operativním plánováním	41
Obrázek 8: Propojení jednotlivých podnikových plánů a rozpočtů	44
Obrázek 9: Rozložení mandantů pro společnosti skupiny CiS.....	56
Obrázek 10: Převzetí dat z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek	58

Seznam tabulek

Tabulka 1: Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů	28
Tabulka 2: Výpočet krátkodobého HV s dvoustupňovým výpočtem příspěvku na úhradu	52
Tabulka 3: Výkaz nákladových druhů z oblasti IT	64
Tabulka 4: Výkaz skupiny nákladových středisek dle společností.....	65
Tabulka 5: Strukturovaný výkaz skupiny nákladových středisek.....	65
Tabulka 6: Výkaz nákladového střediska prodej	66
Tabulka 7: Výpočet plánované kapacity.....	70
Tabulka 8: Dosažené hodnoty z nákladového účetnictví jednoho nákladového střediska..	80
Tabulka 9: Konsolidace plánů jednotlivých nákladových středisek.....	81
Tabulka 10: Kontrola plánu prodeje	83
Tabulka 11: Podíl materiálu na obratu dle techniků	84
Tabulka 12: Příspěvek na úhradu dle techniků	84

Seznam zkratek

AVC	Average Variable Costs (průměrné variabilní náklady)
BSC	Balanced Scorecard
CF	Confidence Factor
EIS	Executive Information Systems
ERP	Enterprise Resource Planning
HV	Hospodářský výsledek
M	Mandant
MS	Microsoft
Q	Quantity (množství)
SAM	Selected Accessible Market
TAM	Total Accessible Market
VC	Variable Costs (variabilní náklady)

Úvod

Podnikové plánování se řadí mezi manažerské aktivity, bez kterých nemůže podnik efektivně dosahovat svých cílů. Informační podporu manažerů při podnikovém plánování tvoří zaměstnanci controllingu. V rámci této práce bude k plánování přistupován z pohledu pracovníka controllingu. Diplomová práce má tři hlavní cíle. Prvním je použití vhodných metod při zavádění procesu plánování nákladů na úrovni nákladových středisek. Zavedení tohoto plánovacího procesu bylo hlavním úkolem controllingu v roce 2013, což bylo také jedním z důvodů při výběru tématu této diplomové práce. Druhým cílem je analýza stávajícího podnikového plánování a navržení vhodných postupů vedoucích ke zlepšení tohoto procesu. Třetím cílem je optimalizovat jednotlivé dokumenty vytvořené pomocí Excelu a odstranit tím nadbytečnou operativní činnost vykonávanou v různých odděleních. Z důvodu citlivosti dat, která nemohou být veřejně přístupná, jsou veškerá číselná data z podniku upravená pomocí koeficientu a nepředstavují skutečné údaje. Struktura postupů a výpočty však zůstávají reálné. Mezi dílčí cíle teoretické části patří charakteristika vazby mezi manažerským účetnictvím a controllingem, problematika členění nákladů dle různých hledisek a deskripce procesu účtování nákladů na nákladová střediska.

První část této diplomové práce definuje pojmy manažerské účetnictví a controlling, charakterizuje jejich vazby a vzájemné vztahy. Další kapitola definuje rozdílná pojetí problematiky nákladů v různých typech účetnictví a členění nákladů dle různých kritérií. Kapitulu uzavírá deskripce oblastí, které se týkají odpovědnostního účetnictví, zejména účetnictví nákladových středisek a kalkulace nákladů dle nákladových středisek. První část v závěru doplňují kapitoly, které se týkají plánování, rozpočtování, výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku a představení Balanced Scorecard.

V druhé části diplomové práce je problematika, popsaná v první části této práce, vztažena ke konkrétnímu vybranému podniku, respektive ke středně velké mezinárodní skupině podniků CiS. Tato část začíná představením skupiny podniků a popisem ERP systému, který se ve skupině CiS používá, zejména pak fungováním modulu nákladového účetnictví v tomto systému. Další část kapitoly charakterizuje účetnictví nákladových středisek skupiny CiS, představuje konkrétní rozdělení podniku na nákladová střediska a provádí deskripci postupu kalkulace nákladů na nákladová střediska. Poslední část diplomové

práce se věnuje analýze stávajícího podnikového plánování a analýze zavádění nového plánovacího procesu. Současné plánování zahrnuje plánování odbytu, kapacity ve výrobě, plánování nákladů a výnosů a výpočtu hospodářského výsledku. Nově zavedeným procesem plánování je od roku 2013 proces plánování nákladů na úrovni nákladových středisek, jenž je zakončen komparací těchto plánů s celopodnikovým plánem nákladů a výnosů a analýzou úzkých míst. Závěrečná kapitola této diplomové práce charakterizuje metodiku sledování odchylek dosažených hodnot od plánovaných hodnot nejprve v rámci jednotlivých plánů a poté v rámci Balanced Scorecard. S těmito procesy je spojeno používání analytického nástroje MS Excel. Deskripcí a optimalizací jeho konkrétního použití v podniku je diplomová práce zakončena

1. Vazba mezi nákladovým účetnictvím a controllinglem

Účetní informace můžeme rozdělit na tři relativně samostatné typy, které se mezi sebou liší obsahem a cílem. Jde o účetnictví finanční, daňové a manažerské. Každý tento typ účetnictví poskytuje účetní informace v různé podobě a s různým obsahem pro různé typy uživatelů – externí, interní a stát. Externí uživatele zajímají informace z finančního účetnictví, interní uživatele z manažerského účetnictví a stát z daňového účetnictví. (Fibírová, 2007, s. 11 - 17)

Předmětem této kapitoly je charakteristika vazby mezi manažerským účetnictvím a controllinglem. Oblast manažerského účetnictví lze považovat za jednu z oblastí controllingu. V následujících dvou subkapitolách bude provedena stručná charakteristika manažerského účetnictví a controllingu. Poslední subkapitola se bude týkat shrnutí těchto dvou oblastí a charakteristikou vazby mezi těmito dvěma oblastmi.

1.1 Charakteristika manažerského účetnictví

Rozdílné účetní informace z finančního a manažerského účetnictví jsou důsledkem rozdílného přístupu externích a interních uživatelů k účetním informacím, rozdílného systému hodnocení a rozdílné časové orientace. (Fibírová, 2007, s. 18)

Hlavním účelem finančního účetnictví je poskytování věrohodných informací o finančním hospodaření podniku. Je orientováno na minulost a vykazované údaje jsou také převážně z minulosti. Poskytuje informace o majetku podniku a jeho závazcích, nákladech a výnosech a hospodářském výsledku. Výstupem finančního účetnictví je sestavování finančních výkazů pro různé uživatele, které musí splňovat určité předpoklady (především pravdivé a věrné zobrazení skutečnosti). (Petřík, 2009, s. 26)

Manažerské účetnictví, které bylo dříve nazýváno nákladovým účetnictvím, je určeno převážně manažerům a výkonným ředitelům, tedy interním uživatelům. Vzniklo ve dvacátých letech 20. století v USA pro potřeby výrobních firem. Důvodem vzniku byl nedostatek informací pro potřeby manažerské kontroly a hodnocení výkonnosti, které

přinášelo finanční účetnictví. Manažerské účetnictví mělo tři fáze vývoje: (Petřík, 2009, s. 27)

- První jednoduchá fáze zobrazovala především náklady, výnosy a zisk jednotlivých produktů, což pomáhalo manažerům hodnotit nákladovost a výnosnost těchto produktů.
- Druhá fáze zahrnovala tzv. odpovědnostní nákladové účetnictví, které se týká především kontroly a efektivního operativního řízení výrobního procesu.
- Třetí fáze vznikla na základě potřeby informační podpory pro manažerská rozhodnutí nejdříve na operativní, později také na strategické úrovni.

Manažerské účetnictví je orientováno především na budoucnost a slouží pro rozhodování vrcholového managementu. Hlavním úkolem je poskytnout správné informace ve správný čas správným uživatelům. (Petřík, 2009, s. 27)

V široce chápaném významu manažerského účetnictví lze odlišit dva subsystémy účetních informací. Jde o systém nákladového účetnictví a o systém manažerského účetnictví v užším významu. Nákladové účetnictví je subsystém účetních informací pro řízení podnikatelské činnosti, o jejíž parametrech se již rozhodlo. Manažerské účetnictví v užším významu oproti tomu je subsystém účetních informací, které slouží pro rozhodování o budoucím vývoji. (Fibírová, 2007, s. 26)

1.2 Charakteristika controllingu

Vznik controllingu v dnešním smyslu je výsledkem průmyslového vývoje v USA v druhé polovině 19. století. Prvním podnikem, který zřídil pracovní pozici Controllera byl podnik Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System v roce 1880. (Horváth, 2011, s. 18)

Pojem controlling se v Německu začíná používat v 70. letech minulého století. Pojem manažerské účetnictví se zde téměř nepoužívá. Obsah nákladového účetnictví se zabývá pouze problematikou zjišťování nákladů a výnosů (Kostenrechnung). (Fibírová, 2007, s. 33)

V literatuře lze najít různé definice controllingu:

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků. (Horváth, 1992; převzato z: Fibírová, 2007, s. 33.)

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí vyžadující příslušná opatření“ (Mann, 1992, s. 15)

„Controlling je řízení zisku. Je to systém pravidel, který nám chce pomoci dosáhnout našeho cílového zisku.“ (Mann, 1992, s. 33)

Z uvedených definic vyplývá, že pojem controlling představuje široce koncipovanou metodu řízení soustřeďující svojí pozornost jednak samotný proces řízení, zejména na proces plánování a kontroly, a jednak na informační podporu procesu řízení. Vedle naturálního controllingu, který je spjatý s řízením podnikatelského procesu, existuje také finanční a nákladový controlling, který je bližší manažerskému účetnictví a je spjatý s informační podporou podnikatelského procesu. (Fibírová, 2007, s. 34)

Controlling je také spojen s různým pojetím či chápáním významu slova. V angloamerické jazykové oblasti je controlling odvozen z kmene slovesa „to control“, který může mít přes 50 různých významů, např. vést, řídit, vládnout, kontrolovat, zkouška, nutnost, vedení atd. V angloamerické výuce managementu je controlling chápán jako plánování, organizování a představuje také ústřední funkci managementu. Pokud má být controlling úspěšný a smysluplný, musí zajistit odhalení a rozpoznání odchylek od plánu a jejich následné odstranění managementem. (Eschenbach, 2004, s. 78)

V německé jazykové oblasti byl pojem controlling převzat do slovní zásoby. Dle několika autorů je controlling úlohou managementu a zabývá se řízením podniku v rámci předem daných cílů.

Jednotlivé cíle controllingu jsou dle Eschenbacha základem a důvodem pro vybudování systému controllingu a funkcí controllingu. Hlavním cílem controllingu je přispívat

k zajištění životaschopnosti podniku, což zahrnuje zajištění schopnosti anticipace a adaptace, zajištění schopnosti reakce a zajištění schopnosti koordinace. (Eschenbach, 2004, s. 93)

Controlling poskytuje informace o změnách okolí, které již nastaly a o možných budoucích změnách. Tím přispívá ke schopnosti adaptace podniku na změny, které nastaly a ke schopnosti anticipace možných budoucích změn. Dalším důležitým bodem je zavedení informačního a kontrolního systému, který pomáhá při zprostředkovávání odchylek mezi plánovanými a skutečnými hodnotami vedoucím pracovníkům a umožňuje korektury těchto odchylek. (Eschenbach, 2004, s. 94)

Hlavní funkce controllingu spočívá v koordinaci plánování a kontroly, která je orientovaná na výsledek. (Horváth, 2011, s. 127). Mezi další hlavní funkce controllingu patří: (Horváth, 2011, s.19)

- Účetní funkce, která zahrnuje finanční účetnictví, nákladové účetnictví, návrh metod a systémů v účetnictví, koordinace správy v celém podniku.
- Kontrolní funkce, která zahrnuje návrh a péči systému interní kontroly
- Spolupráce s externí kontrolou.
- Interpretační funkce, která zahrnuje zpracování, analýzu a objasnění finančních informací k podpoře managementu při plánování, určování výsledku hospodaření nebo při ostatní externích či interních záměrech.

1.2.1 Profil a funkce controllera

Hlavní funkcí controllera je vytvoření takové metodiky v podniku, která usiluje o dosažení podnikového zisku. (Horváth, 2011, s. 19) Horváth ve svém díle definuje controllera takto: *„Controller sám aktivně neplánuje a neřídí, to přísluší vedoucím pracovníkům (managementu). Controller má odpovědnost za sběr informací, jejich zpracování a uspořádání pro potřeby řízení. Řídící pracovníci mají odpovědnost za rozhodování a schvalování plánů. Controller je hospodářským svědomím podniku.“* (Horváth, 2002; převzato z: Fibírová, 2007, s. 33)

Controller je tedy bezprostředně přiřazen k podnikovému vedení. Stará se o to, že podnikové vedení je zásobováno výsledkově orientovanými informacemi. Podstatným těžištěm jeho práce je spoluúčast na procesu plánování a řízení. (Horváth, 2011, s. 16)

Controller Verein popisuje controllery jako sparingpartnery manažerů při stanovování a dosažení cílů. Rozdíl mezi zodpovědností manažera a pracovníka controllingu je demonstrován na následujícím schématu. (Horváth, 2011, s. 17)



Obrázek 1: Rozdíl mezi zodpovědností manažera a pracovníka controllingu

Zdroj: Horváth, 2011, s. 17.

Provázanost jednotlivých funkcí a vztahů, které zastává controller a řídicí pracovník lze popsat do následujících bodů (Fibířová, 2007, s. 34)

Controller:

- připravuje podklady pro plánování a rozhodování,
- informuje o odchylkách,
- připravuje metodiku kalkulací, rozpočtování, systém kalkulací a rozpočtů,
- informuje o změnách v okolí podniku,
- je poradce managementu.

Řídící pracovník:

- plánuje, rozhoduje,
- reaguje na zjištěné odchylky,
- prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů,
- reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím,
- akceptuje controlling v procesu řízení.

Oblast controllingu zahrnuje širokou škálu nástrojů a analýz, jejichž základní rozdělení je na operativní a strategické analýzy a nástroje.

1.2.2 Operativní analýzy a nástroje controllingu

Operativní nástroje a časté provádění operativních analýz umožňují dosažení nejpodstatnějších cílů podniku, kterými jsou:

- zlepšování rentability,
- zajištění likvidity,
- zvýšení hospodárnosti.

Operativní nástroje a analýzy by měly řídicí pracovníci zvládnout nejdříve a měly by je požívat pravidelně během daného obchodního roku. Operativní controlling se zabývá trvalým srovnáváním plánovaných a dosažených výsledků s cílem rychlého zjištění a indikace odchylek v rámci obchodního roku. (Vollmuth, 2004, s. 5, 6)

1.2.3 Strategické analýzy a nástroje controllingu

Strategické analýzy a nástroje slouží k určování šancí a rizik podniku v budoucnosti. Mezi strategické cíle patří:

- vývoj nových výrobků a služeb,
- výstavba kapacit,
- použití nových technologií,

- školení zaměstnanců,
- dosažení dodatečného kapitálu,
- otevření nových trhů,
- zlepšení organizace,
- získání tržních podílů,
- otevření nových cest odbytu.

Strategický controlling se zabývá odhadem šancí a rizik podniku v časovém horizontu 4 – 5 let. Strategický a operativní controlling vzájemně působí mezi sebou a není od sebe jednoznačně oddělen. Operativní plány velmi úzce souvisí se strategickými plány. (Vollmuth, 2004, s. 209, 210)

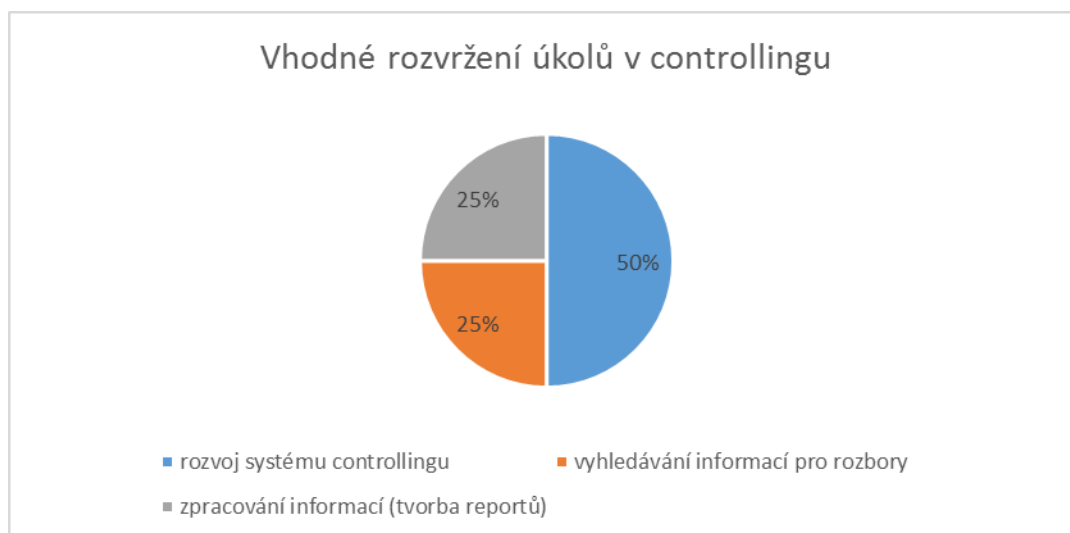
1.2.4 ERP systémy

ERP (Enterprise Resource Planning) tvoří jádro informačního systému podniku a představuje důležitý typ aplikace, bez které nemůže controlling v podniku fungovat. ERP systémy lze charakterizovat jako softwarové nástroje, které jsou v podniku používány k řízení dat a plánování celého logistického řetězce od nákupu materiálu po jeho výdej. Pomáhají při procesu řízení zakázek a to od přijetí těchto zakázek po jejich expedici. V neposlední řadě pomáhají při procesu plánování výroby, s čímž jsou spojené oblasti týkající se finančního a nákladového účetnictví či řízení lidských zdrojů. (Basl, 2002, s. 66-67)

ERP systémy tedy umožňují automatizaci a integritu podnikových procesů a sdílení společných dat v podniku. Tyto systémy lze také chápat jako hotový software, který umožňuje uživatelům dostupnost dat v reálném čase. Mezi hlavní funkční oblasti, které pokrývá ERP, patří podniková logistika a finance. Ty zahrnují především finanční, nákladové účetnictví a controlling. (Basl, 2002, s. 66-67)

1.2.5 MS Excel jako nástroj controllingu

Tato subkapitola se týká výhod používání programu Microsoft Excel v controllingu. Program Microsoft Excel se pro většinu analytiků stal standardním nenahraditelným programem pro operativní zpracování informací. Každý podnik má nějaký informační systém (ERP), odkud controller získává většinu dat pro analýzy. Management podniku však většinou vyžaduje daná data v určité podobě. Je tu tudíž nutné tyto data dále zpracovat. Hlavním úkolem controllera je však vlastní rozvoj controllingu, nikoliv operativní úkoly. Pokud však controller umí využívat analytické nástroje Excelu, potom je na operativní úkoly potřeba výrazně méně času a controller se může věnovat vlastnímu rozvoji controllingu. Práce se pak pro zaměstnance controllingu stává zajímavější a pro podnik přínosnější. Vhodné rozvržení úkolů v controllingu zachycuje následující graf. (Kegler, 2013, s. 1 – 6)



Obrázek 2: Vhodné rozvržení úkolů v controllingu

Zdroj: Kegler, 2013, s. 1 – 6.

Existuje několik oblastí, kde Excel významně pomáhá při zpracování dat. Jedná se především o vyhledávání informací, propojování tabulek, vícerozměrnou analýzu dat, použití maker a tvorbu EIS aplikací. (Kegler, 2013, s. 1 – 6)

Před úpravou určitého souboru do výstupní tabulky je potřeba získat všechna potřebná data. Tato data se často nachází v několika různých souborech. Díky Excelu lze však data

vyhledávat automaticky ze strukturovaného datového skladu. Je potřeba zvolit vhodné parametry (zdrojovou tabulku, řádek vybrané tabulky a sloupec) a souřadnicový systém zobrazení dat. Největší výhodou je takřka nulové riziko chybovosti v porovnání s manuálním vyhledáváním a vkládáním dat. (Kegler, 2013, s. 1 – 6)

Další významnou oblastí, která pomáhá controllerům při operativní činnosti, je propojování tabulek, které mají stejný pouze jeden sloupec a jsou nestejně seříděny. Tato oblast pomáhá také při zjišťování rozdílu mezi dvěma tabulkami a při zjišťování nových položek v určitém seznamu. Použitím tzv. maker lze ušetřit velké množství času. Tyto mikroprogramy si umí zapamatovat uživatelem definované postupy, které Excel příště provede automaticky. (Kegler, 2013, s. 1 – 6)

Díky vícerozměrné analýze dat lze vytvořit jakoukoliv strukturu tabulky. V neposlední řadě lze za významnou oblast považovat také vytvoření EIS aplikace. Aplikace EIS je připravená tabulka, která uživateli umožňuje pouhým pohybem a klikáním myši měnit určité parametry bez možnosti poškodit daný dokument neodborným zacházením. Díky vhodnému využívání nástrojů Excelu lze vybudovat mocný a efektivní controllingový systém přímo pracovníky controllingu. (Kegler, 2013, s. 1 – 6)

1.3 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Controlling se mimo jiné zabývá podporou plánování a kontroly a sledováním výkonnosti podniku. Manažerské účetnictví je jednou z oblastí, která poskytuje nezbytné informace potřebné ke splnění úkolů controllingu. (Giguere, 2006, s. 15)

Moderní organizace dnes využívají širokou škálu nástrojů manažerského účetnictví. Patří mezi ně například identifikace nákladových druhů, klasifikace nákladů či rozpočtování. Tyto nástroje, které podporují úkoly controllingu, poskytují informace potřebné k řízení nákladů a maximalizaci zisku. (King, 2009, s. 21)

Propojení manažerského účetnictví a controllingu lze také pozorovat při využívání elektronického zpracování dat. Moderní softwarové programy umožňují integraci nákladového účetnictví a controllingu. Jednou z oblastí, která charakterizuje propojení

manažerského účetnictví a controllingu je vytváření ad hoc struktur. Vytváření ad hoc struktur umožňuje například přiřazení nákladových druhů nákladovým střediskům již při zaúčtování dokladu. Efektem použití této techniky je snížení zatížení uživatele při zpracování dat. (Lang, 2005, s. 187)

Při zkoumání vztahu manažerského účetnictví a controllingu lze tedy dojít k závěru, že manažerské účetnictví je informačním nástrojem controllingu. Jde o subsystém controllingu poskytující informace zejména o nákladech podniku, které slouží k plnění hlavního cíle controllingu, kterým je dle Eschenbacha zajištění životaschopnosti podniku.

2. Klasifikace nákladů a odpovědnostní účetnictví

Větší potřeba informací o nákladech je důležitým aspektem, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního. Díky podrobnému členění nákladů do stejnorodých skupin lze dosáhnout účinného řízení nákladů. Různé formy a vlastnosti různých členění nákladů umožňují manažerům efektivně řídit proces, o jehož parametrech se již rozhodlo a také kvalifikovaně rozhodovat o budoucích parametrech procesu. (Král, 2002, s. 46 a s. 68)

2.1 Pojetí nákladů

Nejprve je důležité vysvětlit rozdíl mezi pojmy náklad a výdaj. Lang ve svém díle definuje výdaje a náklady takto: *Výdaje zahrnují všechny úbytky peněz a peněžních hodnot a vztahují se k časovému okamžiku vyčerpání. Neomezují se přitom jen na odliv finančních prostředků, ale zahrnují také přírůstky dluhů, které vedou k odlivu prostředků, a také úbytky pohledávek, které představují úbytek peněžních nároků.* (Lang, 2005, s. 7)

Náklady jsou penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů. (Lang, 2005, s. 7)

Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako jakékoliv snížení vlastního kapitálu v daném období vyjádřené v penězích. Jsou to tedy skutečně spotřebované ekonomické zdroje. Náklady ve finančním účetnictví jsou volně vázány k výkonům neboli k předmětu činnosti podniku. (Fibířová, 2007, s. 92)

V nákladovém účetnictví jsou náklady chápány jako hodnotově vyjádřené a účelné vynaložení zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku. Účelností se rozumí podmínka racionálního vynaložení zdrojů, které je přiměřené výsledku činnosti. Účelovým charakterem rozumíme vztah vynaložených nákladů k výkonu podniku. (Fibířová, 2007, s. 93)

V nákladovém účetnictví však náklady nemusí vždy znamenat zdroje vynaložené v penězích. Náklady lze také zobrazit pomocí faktorů, které lépe umožňují vyjádřit skutečný ekonomický přínos hodnocených činností. Jedná se o tzv. kalkulační náklady. (Fibírová, 2007, s. 96)

Kalkulační náklady mají formu započitatelných ostatních nákladů a dodatečných nákladů. Započitatelné ostatní náklady představují náklady v kalkulaci, které jsou normalizovaným účelovým výdajem. Dodatečné náklady jsou v rámci manažerského účetnictví dodatečně zohledněny k základním nákladům, které lze získat z výkazu zisku a ztrát. (Lang, 2005, s. 13)

Mezi kalkulační náklady lze zařadit kalkulační odpisy, kalkulační rizika, kalkulační podnikatelskou mzdu, kalkulační úroky a kalkulační nájemné. Při kalkulačním odepisování majetku má být zohledněno skutečné rovnoměrné spotřebování hodnoty majetku technickým opotřebením. Majetek je tedy odepisován lineárně. Využitý kapitál je kalkulačně odepisován jen z provozně důležitého investičního majetku a vychází se z rostoucích reprodukčních nákladů. Majetek je takto odepisován, dokud se nachází v podniku a je využíván, i když již uběhla doba životnosti. Časový rámec kalkulačních odpisů je tedy určen skutečnou dobou životnosti. (Lang, 2005, s. 13 – 14)

Kalkulačními riziky jsou zohledněny často se vyskytující a předvídatelné škody. Pro vzniklé škody je přijato opatření ve formě pojištění. Ostatní rizika jsou kalkulována dle předchozích účetních nákladů. Mezi nejdůležitější kalkulační rizika patří investiční riziko, riziko zásob, výrobní riziko, riziko záruky, riziko vývoje a provozní riziko. (Lang, 2005, s. 5)

Kalkulační podnikatelská mzda je brána jako dodatečný náklad, který doplňuje náklady o plat za vedení podniku. Jedná se o fiktivní podnikatelskou mzdu, která musí být stanovena, i když nevede k výdaji. Kalkulační úrok představuje náklad, který slouží k zamezení rozdílů, které se týkají stáří podniku a z toho vyplývající rozdíl v rozsahu cizího majetku. Kalkulační úroky jsou využívány z důvodu nahrazení využitého vlastního kapitálu a jeho zahrnutí do kalkulace vlastních nákladů. Kalkulační nájemné představuje ostatní započitatelné náklady vyplývající z využití vlastních či cizích prostor, které se liší

od skutečně uhrazených nákladů za nájemné. Jedná se také o nevýdajové dodatečné náklady při výhradním využívání vlastních prostor. (Lang, 2005, s. 18 – 22)

Kromě finančního a hodnotového pojetí nákladů, které se váže na nákladové účetnictví, lze definovat také ekonomické pojetí nákladů. Toto pojetí nákladů vychází z potřeby výběru optimálních budoucích alternativ. Ekonomické pojetí nákladů lze také chápat jako dosažení maximální hodnoty, kterou lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. V souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů lze definovat tzv. oportunitní náklady, které jsou charakterizovány jako výnosy, o které podnik přichází tím, že zhodnocuje výdej ekonomických zdrojů v jedné podnikatelské aktivitě, což mu nedovolí zhodnotit tyto zdroje jiným, alternativním způsobem. Charakteristiky různého pojetí nákladů shrnuje následující tabulka. (Král, 2002, s. 64)

Tabulka 1: Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila.	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti.	Zobrazení transakce formou porovnání s jinou v úvahu přicházející alternativou.
Vztah k vyjádření zisku	Zisk měřen na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši. Zisku je dosahováno, pokud je vlastní finanční kapitál na konci období vyšší než na začátku období.	Zisk měřen na principu věcného zachování kapitálu. Zisku je dosahováno při reprodukování vlastního kapitálu měřeného kapacitou podnikatelkou činností.	Zisk měřen na principu věcného zachování kapitálu. Jeho úroveň se snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje o potenciální oportunitní výnosy.

Zdroj: Král, 2002, s. 65.

2.2 Členění nákladů

Na členění nákladů je možno nahlížet z několika úhlů pohledu, které charakterizují tyto otázky: (Fibírová, 2007, s. 100)

Jaké náklady jsou vynaloženy?

Za jakým účelem jsou tyto náklady vynaloženy?

Jak jsou kalkulovány?

Jak se mění s množstvím?

Po zodpovězení těchto otázek je možno rozčlenit náklady různými způsoby, které jsou popsány v následující části.

2.2.1 Druhové členění nákladů

O druhovém členění nákladů, které jsou však z hlediska jejich zobrazení prvotní, lze mluvit tehdy, když jsou vnímány v podobě, v jaké vstupují do podniku z externího prostředí. Vznikají spotřebou materiálu, prací, subdodávek či služeb od jiných subjektů. Jako základní členění nákladových druhů lze použít členění na:

- spotřebu materiálu a energie,
- spotřebu a použití externích prací či služeb (nájemné, doprava atd.),
- mzdové a ostatní personální náklady,
- odpisy hmotného či nehmotného dlouhodobého majetku,
- náklady plynoucí z finančních operací (např. pojistné).

Základní nákladové druhy lze analyticky dále členit a získávat tak podrobnější informace, např. o dodavateli, druhu materiálu či služby atd. Výhodou druhového členění je průkaznost a jednoznačnost dané spotřeby. Nelze však z tohoto členění identifikovat příčinu vynaložení a vztah k činnostem či procesům, proto je vhodné přidat k tomuto členění ještě nějaké další, například účelové. (Fibírová, 2007, s. 101)

Druhé členění nákladů je významné hlavně z makroekonomického hlediska při zkoumání národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a jiných podobných veličin za národní hospodářství jako celek i za jeho jednotlivé subsystémy. (Král, 2002, s. 70)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Dle účelového členění nákladů se náklady člení na různé výrobní a pomocné obslužné činnosti. V rámci těchto činností se pak podrobněji člení dle jednotlivých aktivit nebo operací. Důležitá je identifikace věcného nositele, který vyvolá vznik nákladu. (Král, 2002, s. 68)

Lze použít i členění dle formátu výkazu zisku a ztráty. Náklady se takto člení na náklady na prodej, administrativu, správu či distribuci. Základní účelové členění nákladů je členění na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou náklady bezprostředně vyvolané určitou technologií (např. spotřeba papíru). Náklady na obsluhu a řízení byly vynaloženy za účelem vytvoření podmínek dané činnosti. (např. náklad na osvětlení tiskárny a plat mistra). Pro toto členění nákladů je rozhodující vztah nákladu k operaci, aktivitě nebo činnosti, která vyvolává jeho vznik (Král, 2002, s. 68)

Další formou účelového členění nákladů je členění na jednicové a režijní náklady. U jednicových nákladů lze vyjádřit jejich vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Tento vztah umožňuje stanovit nákladový úkol pomocí norem spotřeby a ocenění této spotřeby. Norma spotřeby je určována v naturálních jednotkách a požaduje definice technických, technologických a organizačních podmínek pro tvorbu výkonu.

U režijních nákladů naopak nelze vyjádřit jejich vztah k jednotce výkonu. Hospodárnost režijních nákladů je řízena prostřednictvím rozpočtů režijních nákladů daného útvaru, o kterých bude dále pojednáno. (Fibířová, 2007, s. 104)

2.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Toto členění nákladů je vyjádřeno vztahem ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, který svými aktivitami vyvolává vznik nákladů a jehož pracovníci zodpovídají za vynaložení nákladů.

Vnitropodnikový útvar lze vymezit jako tzv. odpovědnostní středisko, které se vztahuje k ekonomické struktuře podniku. Tato struktura je dána vymezením útvarů, které jsou řízeny na základě posuzování hodnotových výsledků, tedy nákladů, výnosů či vnitropodnikového hospodářského výsledku. Ekonomická struktura podniku navazuje na organizační strukturu, díky které jsou vymezeny oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti pracovníků útvaru ve věcné podobě. (Král, 2002, s. 74)

Náklady, které jsou předmětem spotřeby uvnitř podniku, se nazývají druhotné náklady. Vstupují do podniku podruhé. Poprvé se již projevily ve středisku, které je vynaložilo. (Král, 2002, s. 75)

2.2.4 Kalkulační členění nákladů

O kalkulačním členění nákladů lze hovořit tehdy, když jsou náklady přiřazovány k výkonu či jeho části. Podle hlediska početně technických možností přiřazení nákladů k výkonu lze rozlišit náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady souvisí s konkrétním výkonem přímo, nepřímé se neváží na jeden druh výkonu, ale na celý podnikatelský proces. Do skupiny přímých nákladů patří většinou všechny jednicové náklady, které jsou vyvolány konkrétním druhem výkonu a to přímo jeho jednotkou. Nepřímé náklady jsou většinou režijní náklady, které jsou společné více druhům výrobků. Tyto náklady je nutno přičítat nepřímo pomocí zvolených veličin. (Král, 2002, s. 76 - 77)

2.2.5 Náklady variabilní a fixní

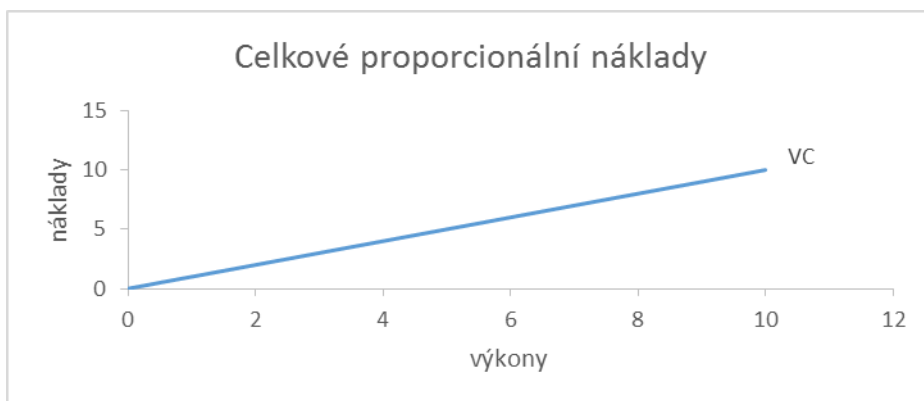
Tento typ členění nákladů významně ovlivnil manažerské účetnictví na počátku 20. století a promítá se téměř do všech metod a nástrojů manažerského účetnictví. Při sestavování rozpočtu režijních nákladů jsou odlišovány variabilní režijní náklady, které jsou závislé na objemu výroby a fixní režijní náklady, které závislé na objemu výroby nejsou. (Fibírová, 2007, s. 142)

Mezi variabilní náklady patří tedy například spotřeba materiálu, mzdové náklady, náklady na dopravu či spotřeba energie. Fixní náklady jsou vynakládány jednorázově na určité období, např. jednou měsíčně. Jedná se například o platy manažerů, nájemné či pojištění. (Fibírová, 2007, s. 143 – 145)

Celkové variabilní náklady lze rozlišovat na proporcionální, podproporcionální, nadproporcionální. Pro proporcionální náklady platí, že se mění přímo úměrně změně objemu výkonů a jsou tudíž konstantní. Funkci proporcionálních nákladů je vyjádřena rovnicí č. 1.

$$VC = v * Q \quad (1)$$

V této rovnici představuje v průměrné variabilní náklady, neboli AVC a Q objem výroby. Graf celkových proporcionálních nákladů je zachycen na obrázku č. 3. (Fibírová, 2007, s. 186 - 187)



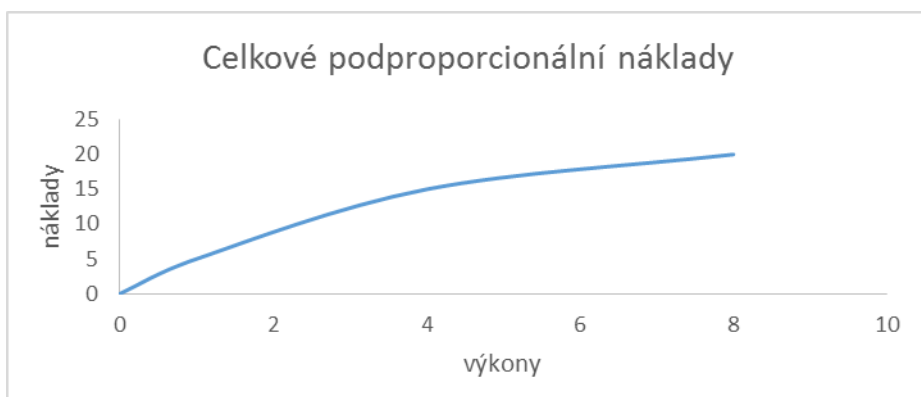
Obrázek 3: Celkové proporcionální náklady

Zdroj: Král, 2002, s. 80.

Pro podproporcionální náklady platí, že se změnou výkonu se variabilní náklady mění méně než výkony, neboli objem výkonů roste rychleji než variabilní náklady. V klasické ekonomii se jedná o zákon rostoucích výkonů z variabilního vstupu. Funkci těchto nákladů lze zapsat pomocí rovnice č. 2.

$$VC = b * Q - c * Q^2 \quad (2)$$

V této rovnici představují b a c konstanty, které udávají sklon a tvar křivky variabilních nákladů. Graf celkových podproporcionálních nákladů je zachycen na obrázku č. 4. (Fibírová, 2007, s. 188)

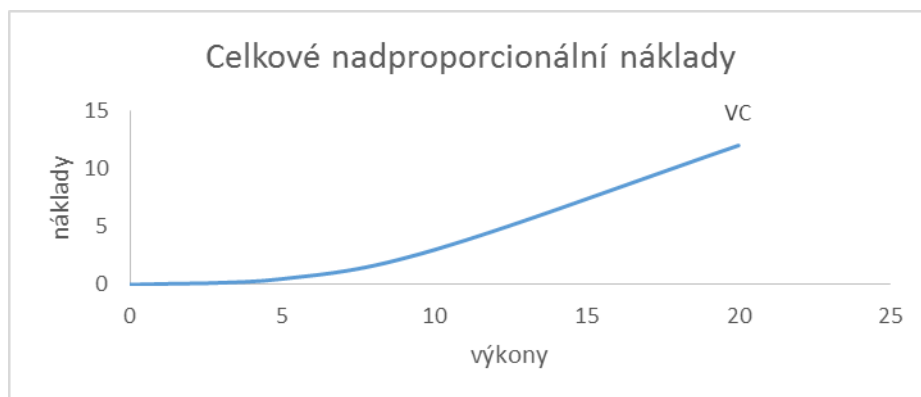


Obrázek 4: Celkové podproporcionální náklady

Zdroj: Král, 2002, s. 80.

Nadproporcionální náklady rostou rychleji než růst objemu výroby. V klasické ekonomii jde analogicky o zákon klesajících výnosů z variabilního vstupu. Předpis funkce je stejný

jako u podproporcionální variabilních nákladů. Graf celkových nadproporcionálních nákladů je zachycen na obrázku č. 5. (Fibírová, 2007, s. 189-190)



Obrázek 5: Celkové nadproporcionální náklady

Zdroj: Král, 2002, s. 80.

2.2.6 Alternativní formy členění nákladů

Speciální členění nákladů doporučuje například americká Agentura pro ochranu životního prostředí. Toto členění nákladů vychází z koncepce tzv. environmentálního účetnictví. Doporučené členění nákladů vypadá následovně: (Král, 2002, s. 616)

- povinné náklady,
- náklady související s životním cyklem výroby od vývoje až po likvidaci,
- dobrovolné náklady nad rámec legislativy,
- závislé náklady, které jsou vyvolány nečekanými přírodními událostmi,
- náklady na image podniku a vztahy.

Další speciální formou členění nákladů je členění na relevantní, irrelevantní a rozdílové náklady. Relevantní náklady jsou odhadované náklady různých zvažovaných variant rozhodovacího procesu. Jsou důležité z hlediska rozhodnutí mezi zvažovanými variantami, protože se při uskutečnění různých variant mění. Jejich základní formou jsou rozdílové náklady, které lze definovat jako rozdíl nákladů před změnou a po změně. Irrelevantní náklady se při změně varianty nemění. Jsou tudíž nedůležité pro dané rozhodnutí. (Král, 2002, s. 86 - 87)

Strategicky využívanou kategorií nákladů jsou náklady vázané k rozhodnutí. Jsou to náklady, které se váží na současná rozhodnutí, ale vznikají v budoucnosti. Vznikají například v souvislosti s technologickým vývojem výrobků. (Král, 2002, s. 91)

2.3 Odpovědnostní účetnictví

Odpovědnostní řízení vzniklo na základě potřeby podrobnějších předběžných příprav podnikatelského procesu, což vedlo k odstranění úzkých míst, rizik a nejistot v průběhu podnikatelského procesu. Druhým bodem, který ovlivnil vznik odpovědnostního řízení, byla potřeba koordinace jednotlivých činností a aktivit podniku, jejichž složitost stále rostla. (Fibírová, 2007, s. 313)

2.3.1 Obecná charakteristika odpovědnostního účetnictví

Odpovědnostní řízení vyžaduje dostatečnou úroveň informačního zabezpečení, jíž je dosaženo díky odpovědnostnímu účetnictví. Hlavním úkolem odpovědnostního účetnictví je vytvoření a využití systému informací, který umožňuje realizovat rozčlenění informací podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů. Dalším bodem, který musí umožňovat tento systém informací, je zobrazení vztahů mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky. V neposlední řadě pak musí tento systém informací umožnit vyjádření odchylek od plánů a to včetně informace, který pracovník je za vznik odchylky zodpovědný. (Fibírová, 2007, s. 315)

Odpovědnostní účetnictví vyjadřuje hlavní cíle, ke kterým směřuje systém řízení po linii odpovědnosti. Mezi tyto hlavní cíle patří především: (Král, 2002, s. 396)

- vymezení oblastí, které útvary a jejich pracovníci svými aktivitami ovlivňují
- vymezení dílčích úkolů pro dosažení cílů v těchto oblastech
- vyjádření rozdílného přínosu jednotlivých útvarů a jejich pracovníků k celopodnikovým výsledkům

K realizaci výše stanovených cílů lze obecně dojít v několika vzájemně propojených etapách, jejichž realizace však přesahuje rámec hodnotových informací. První fáze těchto etap se týká předběžného stanovení úkolu. Nejvyšší cíle podniku je nutné rozdělit na dílčí cíle, které jsou vzájemně spjaté, jsou v souladu s nejvyššími cíli, jsou zároveň ovlivnitelné a obsahují motivační prvky pro vnitropodnikové útvary a jejich pracovníky. Druhá fáze se týká kontroly stanovených cílů a kvantifikace pozitivních a negativních dopadů vycházejících z kontroly. Poslední fáze je fází analýzy a vyhodnocení kontroly, která by měla vést k hodnocení dosažených výsledků a jejich vazbě na odměny. (Král, 2002, s. 396)

Vzhledem k tématu diplomové práce je důležité definovat pojmy centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení. Centralizace vyjadřuje typ řízení podniku, při kterém disponuje rozhodovací pravomocí a zodpovědností pouze vrcholový management. Vedoucí střední linie řízení disponují pouze výkonnými funkcemi. Decentralizace naopak vyjadřuje řízení podniku, kde je pravomoc a zodpovědnost přenášena na nižší úrovně řízení. (Fibířová, 2007, s. 318)

2.3.2 Typy odpovědnostních středisek

V podnikové praxi jsou zpravidla rozlišovány tři úrovně odpovědnostních středisek – nákladové (výnosové), ziskové a investiční. Nákladové středisko je typ střediska, ve kterém jednotliví pracovníci ovlivňují výši nákladů, avšak nejsou zodpovědní za výši výnosů. Nákladovými středisky nemusí být pouze malé útvary, může jimi být i výrobní závod nebo celá dceřiná společnost. (Fibířová, 2007, s. 321 - 322)

Vedoucí nákladového střediska plánuje náklady, sleduje odchylky od plánu a provádí nápravná opatření. Mezi významná kritéria rozdělení podniku na střediska patří funkční, prostorové, organizační a účetní kritérium. Vychází se většinou z podnikových funkcí – materiálové hospodářství, výroba, správa, distribuce, personalistika, finance. (Lang, 2005, s. 67)

V průmyslových podnicích lze většinou rozlišit tyto typy nákladových středisek

- hlavní,
- pomocná,
- všeobecná.

Mezi hlavní nákladová střediska ve výrobním procesu patří materiálové hospodářství, výroba, správa či odbyt. Mezi pomocná nákladová střediska lze zahrnout konstrukci, výrobní plánování či úpravu strojů. Mezi všeobecná nákladová střediska patří například vlastní vozový park či zajištění bezpečnosti. (Lang, 2005, s. 68-69)

V ziskovém středisku jeho pracovníci ovlivňují výši nákladů a výnosů, které souvisí s výkony střediska. Investiční střediska se vyskytují pouze u velkých firem, kde je zodpovědnost za investiční rozhodování převedena z vrcholové úrovně řízení na nižší. (Fibířová, 2007, s. 325)

Účetnictví nákladových středisek řeší problém přiřazení nákladových druhů (nepřímých nákladů) jednotlivým nákladovým střediskům.

2.4 Kalkulace nákladů dle nákladových středisek

Tvorba nákladových středisek a rozdělení nákladů v rámci účetnictví nákladových středisek závisí na tom, na jaké účetní cíle a principy rozdělení nákladů v příslušném systému nákladového účetnictví je kladen důraz. Například výkony strojů nezávisí na chování podnikového vedení, nýbrž na chování nižších hierarchických úrovní. Rozdělení podniku na nákladová střediska a přesná analýza procesů umožňují charakterizovat jednotlivé nákladové veličiny a jejich vliv na podnik. (Schweitzer, 2011, s. 122)

Kalkulace nákladů na jednotlivá nákladová střediska probíhá v několika krocích, které lze zjednodušeně popsat takto: (Lang, 2005, s. 70)

1. stanovení nákladů a tím spojené vytvoření nákladových druhů,

2. tvorba nákladových středisek,
3. rozdělení nákladových druhů na nákladová střediska,
4. přepočtení nákladů nákladových středisek na kalkulační jednici,
5. výpočet hospodářského výsledku a výsledku tržeb.

Základním prostředkem, který slouží k rozdělení nákladů na nákladová střediska je výkaz nákladových středisek. Má formu tabulky, jejíž sloupce tvoří nákladová střediska a řádky znázorňují jednotlivé nákladové druhy. Může mít i formu, kde sloupce znázorňují nákladové druhy a řádky nákladová střediska. Tento výkaz bývá sestavován měsíčně. Výkaz nákladových středisek může být jednostupňový či vícestupňový. V druhé části této práce, která je vztažena ke konkrétnímu podniku, jsou charakterizovány jednotlivé typy výkazů nákladových středisek využívané ve vybraném podniku. (Lang, 2005, s. 70)

Základní formou je jednostupňový výkaz, který zahrnuje hlavní nákladová střediska. K těmto střediskům jsou nepřímé náklady přičítány přímo. U vícestupňového výkazu jsou náklady přiřazeny nejprve na pomocná nákladová střediska a poté z pomocných na hlavní nákladová střediska. (Lang, 2005, s. 70 a s. 76)

Přiřazovat náklady na jednotlivá střediska lze tehdy, pokud dané středisko ovlivňuje výši nákladů a zodpovídá za jejich vznik. Náklady odpovědnostních středisek jsou skutečně vynaložené prvotní náklady, za které nese zodpovědnost dané středisko jak z hlediska objemu, tak z hlediska ceny výkonu. (Král, 2002, s. 430)

3. Podnikové plánování

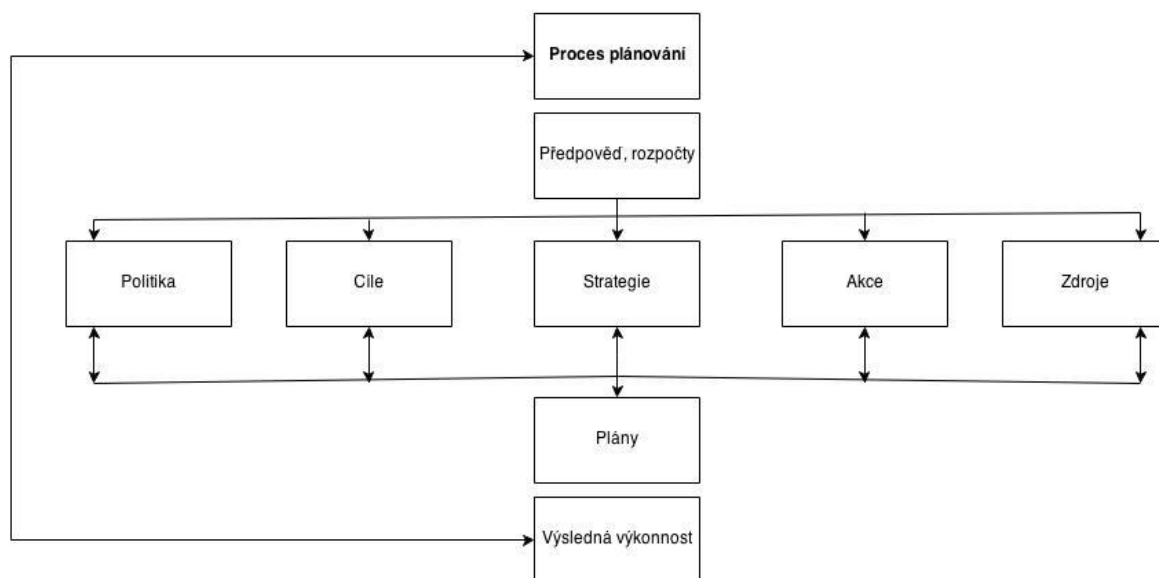
Kubias definuje plánování jako proces, ve kterém manažer formuluje cíle, cesty a prostředky k jejich efektivnímu dosažení. Součástí plánování by mělo být stanovení cíle, určení termínů jednotlivých činností a stanovení potřebných zdrojů. Plánovací proces je cílově orientovaný rozhodovací proces vycházející z cílů organizace. Vymezuje prostředky potřebné k dosažení cíle. (Kubias, 2007, s. 28)

Horváth charakterizuje plánování jako centrální subsystém vedení. Významné charakteristiky a aspekty plánování lze shrnout do několika bodů: (Horváth, 2011, s. 146 - 147)

- Plánování se stává z komplexního procesu zpracování informací, v němž jsou informace systematicky určovány, zobrazovány, ukládány, zpracovávány a dále předávány.
- Plánování slouží k přizpůsobení se změnám prostředí.
- Plánování se stává z pořadí plánovacích fází.
- Plánování musí být naplánováno.
- Plánování je nástrojem podnikové koordinace.

3.1 Vymezení procesu plánování

V plánovacím procesu jsou důležité cíle, které znázorňují stav, ke kterému by měly směřovat veškeré aktivity podniku. Dalším důležitým prvkem je strategie, která vyjadřuje dlouhodobou koncepci činnosti organizace. Cíle a strategie je vymezena zdroji. Specifické činnosti plánované pro dosažení cílů podniku se nazývají akce. Pro určení cílů, strategie a zdrojů jsou nutné předpovědi. Jednotlivé plány určují způsob dosažení daného cíle. Chování podniku v procesu plánování pak určuje politika. Následující schéma zobrazuje zjednodušený plánovací proces. (Kubias, 2007, s. 28 - 29)



Obrázek 6: Plánovací proces

Zdroj: Kubias, 2007, s. 30.

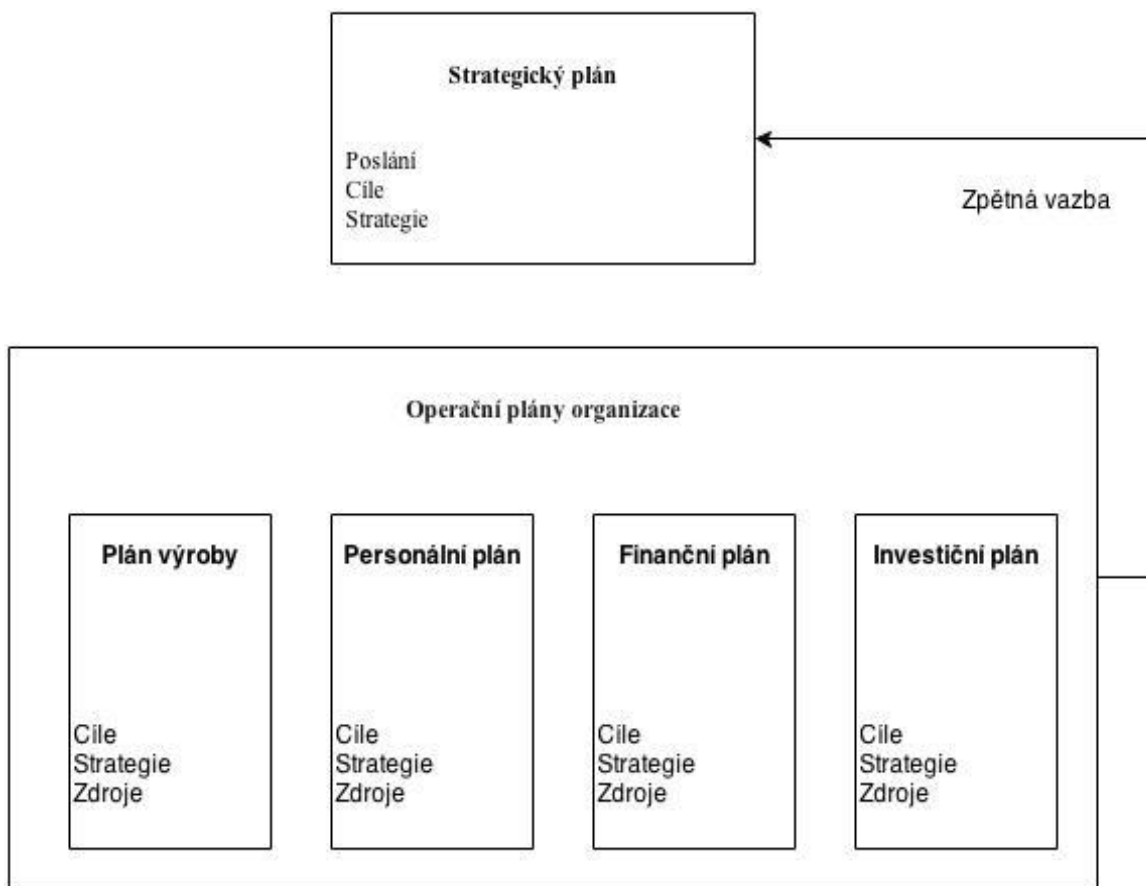
3.2 Vztah strategického a operativního plánování

Plánování lze rozdělit na strategické, taktické a operativní. Strategické plánování se provádí zpravidla na období více než 5 let, taktické 1 – 5 let a operativní do 1 roku. (Kubias, 2007, s. 31)

Strategické plánování má dlouhodobý charakter. Zahrnuje celý podnik. Jde o dosažení stanoveného potenciálu podniku ve formě zisku, růstu trhu, vývoje nových výrobků, tvorby pracovních míst pro kvalifikované vedoucí pracovníky. (Schweitzer, 2011, s. 211)

Taktické plánování je realizace strategických alternativ operačního plánování investic a financí. Je orientováno střednědobě a je více zaměřeno na jednotlivé podnikové oblasti. Cíle těchto plánů mohou být formulovány kvantitativně. (Schweitzer, 2011, s. 211)

Operativní plánování je zaměřeno na jednotlivé procesy. Na této úrovni plánování jsou sledovány hlavně výrobní a odbytové programy. Vazbu mezi strategickým plánem a operativními plány vyjadřuje následující schéma. (Schweitzer, 2011, s. 211)



Obrázek 7: Vazba mezi strategickým a operativním plánováním

Zdroj: Kubias, 2007, s. 34.

3.3 Formy plánování

Vzhledem ke zvolenému tématu diplomové práce je důležité rozlišovat tři formy plánování: retrográdní (Top-Down), progresivní (Bottom-up) a oboustrannou formu. Při retrográdní formě plánování probíhá proces plánování v organizační hierarchii shora dolů (Top - Down). Vrcholové vedení podniku stanovuje nejvyšší cíle jako rámcový plán. Tyto cíle jsou středním managementem dále konkretizovány v detailní plány. Při progresivní formě začíná plánování ve spodní úrovni organizace a vede nahoru (Bottom-up). Konečným výsledkem plánování jsou celkové cíle a plány podniku. (Horváth, 2011, s. 190)

Oboustranná forma kombinuje retrográdní a progresivní plánování. Nejdříve jsou vrcholovým managementem předběžně stanoveny nejvyšší cíle a z nich deduktivně

středním managementem částečné cíle a plány. Potom probíhá zpětná vazba zdola nahoru, která plány středního managementu postupně koordinuje a shrnuje. Proces je ukončen konečným stanovením cílů a plánů vrcholovým managementem. (Horváth, 2011, s. 190)

Základním cílem oboustranného plánování je odhalování úzkých míst a hledání cest jejich eliminace, nikoliv zajištění formálního rozpisu, ve kterém se suma podrobnějších rozpočtů rovná celkovému podnikovému rozpočtu. (Král, 2002, s. 307)

3.4 Kontrolní funkce jako systém plánování

Základní charakteristikou kontrolní funkce je porovnání skutečně dosaženého stavu s plánovaným stavem, zjištění odchylek a včasná reakce ve formě vhodného opatření, které povede k dosažení dlouhodobých firemních cílů. Kontrolu můžeme rozdělit z časového hlediska na: operativní (1 rok), taktickou (5 let) a strategickou (více než 5 let). (Petřík, 2009, s. 33)

Jedním ze základních kontrolních systémů je tzv. rozpočtování. Rozpočtování je postaveno na principech provázanosti, komunikace, jasného stanovení konkrétních odpovědností, slučitelnosti cílů a motivace a měření a zhodnocení výkonnosti. (Petřík, 2009, s. 35)

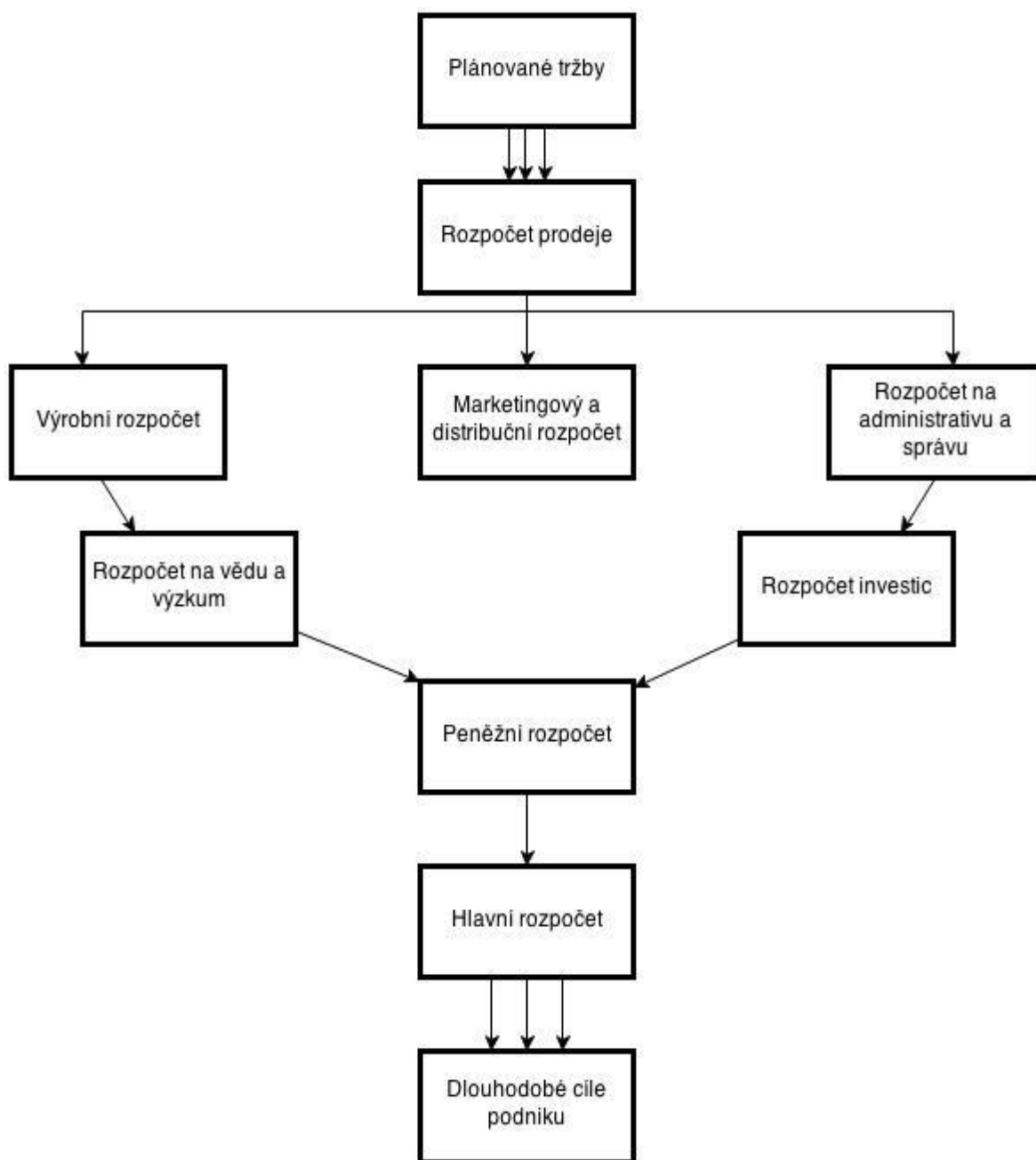
Jednotlivé rozpočty či plány by měly být provázané mezi jednotlivými procesy uvnitř podniku, dále mezi odděleními a funkcemi a měly by být slučitelné s operativními, taktickými a strategickými cíli. Při procesu rozpočtování by měla probíhat efektivní komunikace mezi pracovníky podniku, kteří jsou zapojeni do tohoto procesu. Komunikace by měla probíhat po vertikální i horizontální úrovni řízení. Při sestavování plánů musí být jasně přiřazena odpovědnost a pravomoc jednotlivých pracovníků podílejících se na tvorbě těchto plánů. Všichni pracovníci, kteří se tvorby plánů zúčastní, musí akceptovat navrhovaný plán a musí sloučit své cíle a osobní ambice s firemními cíli. Hodnocení manažerů je většinou měřeno na základě schopnosti dodržet daný plán. (Petřík, 2009, s. 35-36)

Efektivní proces rozpočtování závisí také na existenci vhodné a flexibilní organizační struktury, jasné definici dlouhodobých strategických cílů a v neposlední řadě také

výkonném účetním systému, který by měl zajistit přesné a věrohodné výstupy, použitelné při tvorbě a kontrole plánů. (Petřík, 2009, s. 36)

3.4.1 Druhy podnikových plánů

V klasické výrobní společnosti rozdělujeme plány na výrobní, prodejní, administrativní a správní. Mezi další druhy plánů patří například plán rozpočtu na vědu a výzkum, plán rozpočtu investic a další dílčí plány. Propojení jednotlivých plánů či rozpočtů je zachyceno na následujícím obrázku.



Obrázek 8: Propojení jednotlivých podnikových plánů a rozpočtů

Zdroj: Petřík, 2009, s. 36.

Plán prodeje

Plán prodeje je sestaven na základě očekávaného objemu výrobků prodaných v budoucnosti. Od tohoto rozpočtu se odvíjí ostatní podnikové plány. (Petřík, 2009, s. 34)

Vlivy hospodářství na plán prodeje, zejména na plánovaný obrat, vyplývají z vývoje trendu a konjunktury hospodářství, z vývoje konjunktury v daném odvětví a ze sezónních vlivů odvětví. Při plánování obratu může být použito několika jednoduchých postupů, jako je například extrapolace trendu, korelační či regresní analýza. Pomocí těchto indikátorů lze vytvořit matematický model, který lze použít jako pomocný nástroj, na základě kterého lze plánovat obrat. (Reichman, 2001, s. 119 - 120)

Na základě konkrétního plánu prodeje ve vybraném podniku je důležité v této části definovat termíny TAM a SAM. TAM (Total Accessible Market) lze definovat jako hodnotu, která označuje celkový potenciální výnos z prodeje dané skupiny výrobků zákazníkovi, dosažitelnou na celém trhu při neexistenci konkurence. SAM (Selected Accessible Market) lze definovat jako hodnotu, která značí potenciální výnos z prodeje dané skupiny výrobků zákazníkovi, kterého může podnik reálně dosáhnout při maximálním vyčerpání kapacit. (Blank, 2012, s. 159-160)

Výrobní plán

Při sestavování výrobního plánů jsou jako nákladové položky použity práce, materiál a výrobní režie. Tento typ rozpočtu velmi úzce navazuje na plán prodeje a plán hotových výrobků a zásob. Prvotním vstupem a základním prvkem celého procesu plánování a tvorby rozpočtů prodejní plán, tedy předpověď budoucích realizovaných tržeb. Dle tohoto ukazatele se připravují i ostatní dílčí související plány či rozpočty. (Petřík, 2009, s. 34)

Tvorba a sestavování výrobního plánu závisí na mnoha faktorech, které ovlivňují již plán prodeje. Jedná se o zvážení prodejní trendů, cenovou politiku, marketingové studie, chování konkurence a spotřebitelů, makroekonomické ukazatele, HDP, inflace, míra nezaměstnanosti, chování státu v oblasti daní centrální banky na poli úrokových sazeb a na celkové politické, společenské a ekonomické stabilitě. (Petřík, 2009, s. 37)

Plán rozpočtu na administrativu a správu

Zde se jedná o plán rozpočtu nepřímé režie. Plán rozpočtu na administrativu a správu závisí na typu organizace. Bývá obtížné objektivně přiřadit náklady jednotlivých administrativních činností k výnosům jednotlivých výrobků. Obvykle se tento plán

sestavuje jako plán flexibilní, který je odvozen od minulosti a je konstruován na bázi procentních změn, které závisí na procentních změnách objemu produkce a tržeb. (Petřík, 2009, s. 38)

Plán rozpočtu investic a plán rozpočtu vědy a výzkumu

Tyto druhy plánů nejsou většinou závislé na tržbách daného období a nejsou plánovány na základě minulého vývoje tržeb. Jejich sestavování a tvorba závisí hlavně na dlouhodobé strategii a velikosti vývojové politiky firmy. Většinou jsou tyto plány sestavovány na základě míry zisky firmy a jsou více ovlivňovány taktickými a strategickými rozhodnutími. (Petřík, 2009, s. 38)

Personální plán

Personální plánování slouží k zajištění pracovních sil v dostatečném množství. Tyto pracovní síly by měly mít potřebné znalosti, dovednosti a zkušenosti a žádoucí osobnostní charakteristiky. Tyto pracovní síly musí být k dispozici ve správný čas a musí být spojeny s přiměřenými náklady. (Koubek, 2007, s. 93)

Personální plán je odvozen od z dlouhodobých plánů podniku a je tedy sekundárním plánem. Je však paradoxně nejdůležitější součástí plánovacích procesů. Pracovník zodpovědný za personální plánování by měl znát a respektovat strategii organizace. Personální plánování by mělo být celopodnikovou záležitostí a mělo by být časově sladěno s plánovací činností organizace. (Koubek, 2007, s. 94-95)

Hlavní souhrnný plán

Jedná se o hlavní konsolidovaný plán, který je složen ze všech dílčích plánů. Hlavní formou souhrnného plánu je provozní výkaz, který sleduje plánovaný krátkodobý provozní hospodářský výsledek. Další známou formou je výkaz zisku a ztrát, který sleduje plánové náklady a výnosy a plánovaný hospodářský výsledek. V neposlední řadě je jako forma hlavního souhrnného plánu používána rozvaha, která sleduje plánovaný majetek, závazky a vlastní jmění. (Petřík, 2009, s. 39-40)

3.4.2 Kontrola plnění plánů

Kontrola rozpočtů (budgetary control) má za úkol poskytnout podchycení a zobrazení hlavních procesů probíhajících ve firmě při její činnosti a pomocí kontrolních mechanismů založených na dříve jmenovaných hlavních elementech manažerského kontrolního systému tyto procesy řídit a usměrňovat, aby byly v souladu s plánovanými krátkodobými, střednědobými a dlouhodobými hodnotami, plány a cíli společnosti. (Petřík, 2009, s. 43)

Základní prvkem kontroly plnění plánů je analýza odchylek mezi skutečně dosaženou hodnotou a plánovanou hodnotou. V praxi lze lépe kontrolovat a analyzovat operativní plány. Mezi základní charakteristiky odchylek patří příčina a odpovědnost. Odchylky, které jsou charakterizovány příčinou a odpovědností, se dělí na: (Král, 2002, s. 311 - 312)

- kvalitativní odchylky znázorňující rozdíl mezi plánovanou a skutečně dosaženou hodnotou ceny či jiných parametrů,
- kvantitativní odchylky znázorňující rozdíl mezi plánovanou a skutečnou hodnotou naturální spotřeby,
- sortimentní odchylky znázorňující rozdíl mezi směrným a skutečným sortimentním složením výkonů.

3.4.3 Transformace podnikových plánů na nižší úrovni

Transformace podnikových plánů a rozpočtů na nižší odpovědnostní úrovni patří mezi nejvýznamnější činnosti, které ovlivňují kvalitu dosažení podnikových cílů. Jednou z oblastí transformace podnikových plánů je sestavování rozpočtů nákladů jednotlivých středisek, což vyžaduje rozdělení nákladů na jednicové a režijní. Významnou funkci plní plánování režijních nákladů jednotlivých středisek. (Král, 2002, s. 305 - 306)

Při plánování množství nákladů na úrovni nákladových středisek se vychází z plánovaného vytížení kapacit střediska a z ocenění tohoto množství cenou. Pokud toto plánování není možné, pak jsou plány sestavovány na základě hodnot předešlého roku pomocí srážek a přirážek. (Eschenbach, 2004, s. 502)

Za plánování režijních nákladů jednotlivých středisek zodpovídají vedoucí těchto středisek. Větší část nákladů může být převzata přímo z finančního účetnictví. Dodatkové náklady, jako jsou například kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační rizika musí být převzaty z jiných systémů nebo být přiřazen manuálně. (Eschenbach, 2004, s. 504)

Základem pro analytické plánování režijních nákladů jsou plány výroby, tržeb a ostatní důležité plány. Čím kvalitněji zpracovány jsou tyto plány, tím je spolehlivější plánování nákladů. (Eschenbach, 2004, s. 504)

Před uskutečnění prvního kroku v plánování musí být definováno, co má naplánováno, co je požadováno a kde jsou umístěny jaké informace. Pokud je operativní plánování v podniku nově zaváděno, pak musí controlling definovat jednotlivé dimenze plánování s ohledem na časový horizont, vertikální a horizontální hloubku a obsah plánování. Controller je moderátorem procesu a zprostředkovává nezbytné techniky a dovednosti. (Eschenbach, 2004, s. 526)

3.5 Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku

Informace, které slouží manažerům k rozhodování, musí být shrnuty a předány ve zprávách s vysokou vypovídací hodnotou ideálně jednou měsíčně. Z těchto zpráv by měly být vyvozeny důsledky. Měly by tudíž obsahovat nejdůležitější data a zároveň být co nejkratší. V těchto zprávách by mělo být také poukázáno na odchylky od plánu, které poukazují na možnost uskutečnění plánů do konce roku. (Vollmuth, 2004, s. 111)

Mezi významné nástroje řízení podniku patří výpočet hospodářského výsledku. Obsahuje všechna důležitá data: (Vollmuth, 2004, s. 111)

- tržby,
- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- velikosti příspěvků na úhradu,
- provozní výsledek,

- neutrální výsledek,
- podnikový hospodářský výsledek.

Výpočty krátkodobého měsíčního výsledku by měly být měsíčně projednány managementem a mělo by být následně rozhodnuto o nových opatřeních. (Vollmuth, 2004, s. 111)

3.5.1 Formy výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku

Krátkodobý hospodářský výsledek může být prezentován buď účetní formou nebo statistickou tabulkovou formou. Účetní forma hospodářského výsledku znamená výpočet výsledku na účtu hospodářského výsledku. Při zvýšení zásob nedokončených a hotových výrobků jsou tyto změny zaznamenány na straně Dal na účtu hospodářského výsledku. Při snížení jsou tyto změny zaznamenány na straně Má dáti. Účet hospodářského výsledku je uzavřen ziskem či ztrátou. (Vollmuth, 2004, s. 115)

Při statistické tabulkové formě jsou od brutto-tržeb odečtena snížení tržeb, například skonta. Tímto se získají netto-tržby. Od netto-tržeb jsou dále odečteny či přičteny změny stavu zásob nedokončených a hotových výrobků. Tímto výpočtem lze vypočítat celkový výkon za období. Od této hodnoty jsou dále odečteny pořizovací náklady vyrobených produktů nebo výkonů, správní a odbytové náklady. Výsledkem je hospodářský výsledek, který může být pozitivní i negativní. (Vollmuth, 2004, s. 116)

Jedna z forem statistické tabulkové formy je tzv. podrobná tabulka s dvoustupňovým výpočtem příspěvku na úhradu, která je využívána k výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku i ve vybraném podniku. (Vollmuth, 2004, s. 122)

3.5.2 Postup při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku

Detailní výpočet krátkodobého hospodářského výsledku začíná stanovením brutto-tržeb. Pokud podnik používá řádné účetní záznamy, pak lze brutto tržby zjistit z účtové třídy 6. Pokud ne, pak musí být sestaveny obraty pro skupiny výrobků. Od brutto-tržeb jsou

odečteny tzv. snížené tržby, které představují například skonta, bonifikace atd. Tento rozdíl pak představují tzv. netto-tržby. (Vollmuth, 2004, s. 124)

Od netto-tržeb jsou odečteny variabilní náklady, mezi které patří například:

- výrobní materiál,
- výrobní mzdy,
- elektrická energie,
- plyn a voda,
- přepravné a obaly,
- provize pro obchodní zástupce,
- cizí výkony a pomocné látky.

Ve variabilních nákladech musí být zohledněny také změny stavu zásob nedokončených a hotových výrobků. Pokud podnik prodá méně výrobků, než kolik vyrobí, pak musí být změna stavu odečtena od variabilních nákladů. (Vollmuth, 2004, s. 124)

Rozdíl mezi netto-tržbami a variabilními náklady představuje příspěvek na úhradu. Velikost rozdílu určuje rozsah krytí fixních nákladů a také to, jaká část obratu se podílí na dosažení zisku. Pokud je součet všech příspěvku na úhradu vyšší než fixní náklady. Potom je hospodářský výsledek kladný. Výpočet příspěvku na úhradu pomáhá vedení podniku a řídicím pracovníkům získat spolehlivé podklady pro rozhodování o cenách, analýze obratu, nákladů a zisků a také pro plánování, kontrolu a řízení podniku. (Vollmuth, 2004, s. 71-76)

Od příspěvku na úhradu I lze odečíst tzv. specifické fixní náklady, které mohou být zjištěny z nákladových středisek. Tento rozdíl představuje příspěvek na úhradu II. (Vollmuth, 2004, s. 125)

Další skupinou nákladů jsou tzv. všeobecné fixní náklady, které vznikají v těchto oblastech:

- vedení podniku,
- účetnictví,

- personalistika,
- controlling,
- všeobecná správa.

Pokud jsou tyto náklady odečteny od příspěvku na úhradu II, potom tento rozdíl představuje velikost hospodářského výsledku. Z výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku lze zjistit rentabilitu neboli výnosnost z obrátu. Tuto hodnotu lze získat vydělením krátkodobého hospodářského výsledku netto-tržbami. Uvádí se v procentech. Postup výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku s dvoustupňovým výpočtem příspěvku na úhradu shrnuje následující tabulka. (Vollmuth, 2004, s. 126)

Tabulka 2: Výpočet krátkodobého HV s dvoustupňovým výpočtem příspěvku na úhradu

Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku		
1	Brutto-tržby	
2	Snížení tržeb	
3	Netto-tržby	Řádek 1 – řádek 2
4	Výrobní materiál	
5	Výrobní mzdy	
6	Elektrická energie	
7	Přepravné	
8	Obaly	
9	Provize	
10	Nakupované výkony	
11	Pomocné látky	
12	Změny stavu zásob	
13	Souhrn variabilních nákladů	Řádek 4 až řádek 12
14	Příspěvek na úhradu I	Řádek 3 – řádek 13
15	Marketing a prodej	
16	Výroba	
17	Materiálové hospodářství	
18	Souhrn spec. fixních nákladů	Řádek 15 až řádek 17
19	Příspěvek na úhradu II	Řádek 14 – řádek 18
20	Vedení podniku	
21	Financování a účetnictví	
22	Personálie	
23	Controlling	
24	Všeobecná správa	
25	Souhrn všeobec. fixních nákl.	Řádek 20 až řádek 24
26	Hospodářský výsledek	Řádek 19 – řádek 25
27	Neutrální výnosy	
28	Neutrální výdaje	
29	Neutrální výsledek	Řádek 27 až řádek 28
30	Hospodářský výsledek	Řádek 26+ řádek 29

Zdroj: Vollmuth, 2004, s. 133.

3.6 Balanced Scorecard

BSC neboli systém vyvážených ukazatelů výkonnosti podniku zachovává tradiční finanční měřítka, které doplňuje o nová měřítka. Finanční měřítka vypovídají o minulých transakcích, nová měřítka jsou orientována na budoucí výkonnost podniku. Cíle a měřítka BSC vycházejí z podnikové vize a strategie a sledují výkonnost podniku ze čtyř perspektiv, které tvoří rámec BSC: finanční, zákaznické, interních procesů, učení se a růstu. Díky BSC lze v podniku měřit nejen finanční hodnoty, ale také vytvořené hodnoty pro současné a budoucí zákazníky, hodnoty lidských zdrojů, systémů a způsobu práce. Proces tvorby BSC začíná převedením strategie podniku do konkrétních cílů. (Kaplan, 2005, s. 19 - 22)

Finanční měřítka se týkají ziskovosti, kterou lze měřit pomocí provozního výsledku či ekonomické přidané hodnoty. V zákaznické perspektivě jsou identifikována měřítka výkonnosti v cílových zákaznických a tržních segmentech. Jedná se o loajalitu zákazníků, získávání nových zákazníků či ziskovost zákazníků. V perspektivě procesů jsou zjišťovány kritické interní procesy, které mají vliv na spokojenost zákazníka a dosažení finančních cílů. Perspektiva učení se a růstu zahrnuje podnikovou infrastrukturu potřebnou k dlouhodobému růstu a zdokonalování se. (Kaplan, 2005, s. 33 – 35)

4. Nákladové účetnictví skupiny CiS

Pro praktickou analýzu jednotlivých oblastí této diplomové práce byl vybrán výrobní podnik, který je součástí skupiny CiS, což je nezávislá středně velká skupina podniků. Firma CiS se zabývá vývojem a výrobou kabelové konfekce, kabelových svazků, speciálních spojů a systémové techniky pro investiční průmysl.

4.1 Představení podniku

V roce 1984 došlo v Německu k založení společnosti CiS ELECTRONIC GmbH. V roce 1997 byla založena dceřiná společnost CiS SYSTEMS s.r.o., která se zabývá vedle výroby kabelových svazek také distribucí výrobků na regionálním trhu. V roce 2003 byla přesunuta celá výroba ze sídla společnosti, kterým je německý Krefeld, do České republiky. (CiS SYSTEMS, 2008)

Prodejní aktivity skupiny CiS jsou zaměřeny hlavně na evropský trh. Výrobní aktivity, technologie a know-how však vycházejí z celosvětového trhu. Hlavní výhodou společnosti je vývoj dle požadavků zákazníka, vlastní výroba v České republice, flexibilní a spolehlivé dodávky z Německa. Výroba probíhá pomocí moderní výrobní technologie na nejvyšší úrovni kvality. (CiS SYSTEMS, 2008)

CiS dodává všechny konektory dostupné na světovém trhu, například Amphenol, Binder, ELCO, ERNI, FCI, Grothe& Hartmann, Harting, JAE, JST, Molex, ODU, Provertha, Tyco včetně rozsáhlého portfolia asijských výrobců. (CiS SYSTEMS, 2008)

Výrobky skupiny CiS jsou dodávány především do těchto oblastí:

- automatizace,
- automobilový průmysl,
- výpočetní technika,
- vysokofrekvenční technika,
- letectví a kosmonautika,
- zdravotní technika,

- strojírenství,
- měřicí a regulační technika,
- vojenská bezpečnostní technika,
- telekomunikace,
- telematika.

4.2 Popis podnikového ERP Systému

V podniku je využíván ERP software od firmy proALPHA. Firma proAlpha se specializuje na řešení pro potřeby středně velkých průmyslových a obchodních podniků. V oblasti nákladového účetnictví jsou zde k dispozici relevantní informace s vysokou transparentí pro potřeby plánování, kontroly a řízení. Tato oblast obsahuje moduly pro účetnictví nákladových středisek, účtování nákladů podle výkonů a pro výpočty hospodářského výsledku. V každém z těchto modulů je k dispozici široká škála možností pro zobrazení plánovaných a skutečně dosažených hodnot. Jsou zde k dispozici různé formy vyhodnocení spotřeby a využití nákladů, např. formulář nákladových středisek (příklad bude uveden v následujících subkapitolách). Toto vyhodnocení umožňují různé varianty zobrazení, které lze definovat dle potřeby. (proALPHA Software GmbH, 2014)

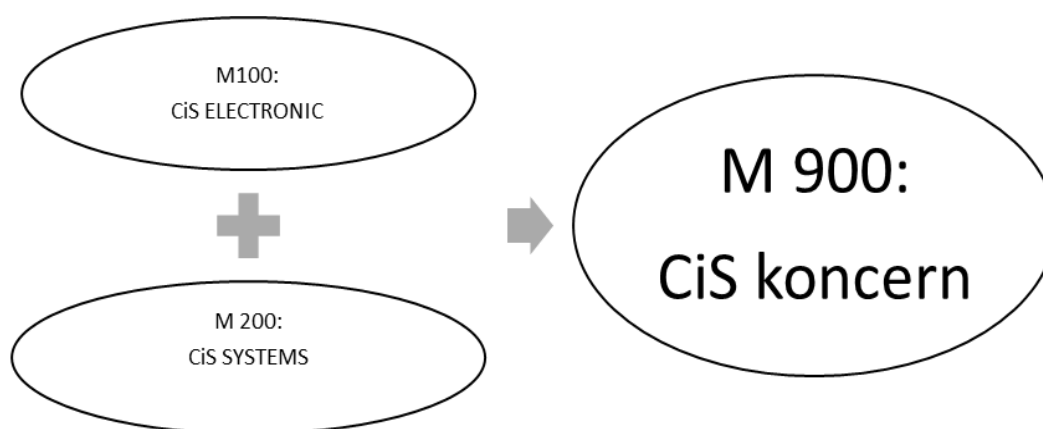
4.2.1 Nákladové účetnictví v systému proALPHA

Systém proALPHA ve skupině CiS je nastaven v několika tzv. mandantech. Mandant 100 je využíván pro potřeby firmy CiS ELECTRONIC GmbH, mandant 200 pro potřeby firmy CiS SYSTEMS s.r.o. Každá společnost má tedy svůj mandant, ve kterém jsou integrovány a automatizovány procesy ze všech podnikových oblastí: výroby, finančního účetnictví, nákladového účetnictví, materiálového hospodářství, nákupu, prodeje atd.

Pro účetnictví nákladových středisek byl implementován mandant 900, který slouží k integraci procesů pro CiS jako koncern. Účetnictví nákladových středisek skupiny CiS tedy integruje data firmy CiS ELECTRONIC a CiS SYSTEMS v jednom mandantu. Plánování nákladů pro jednotlivá nákladová střediska probíhá pro oba podniky současně.

Důvodem je stejná struktura nákladových středisek u obou společností. Na jedno nákladové středisko mohou být zaúčtovány náklady firmy CiS SYSTEMS i náklady firmy CiS ELECTRONIC. Nákladové středisko výroba například spotřebovává náklady, které jsou relevantní nejen pro dceřinou společnost, ale i pro mateřskou. Teoreticky se může jednat například o koupi stroje pro potřeby výroby, který hradí mateřská společnost. Tyto náklady jsou ve finančním účetnictví zaúčtovány v mandantu 100 jako náklady firmy CiS ELECTRONIC na nákladové středisko výroba, které je společné pro obě společnosti. Rovněž vedoucí pracovníci těchto středisek, kteří jsou zodpovědní za plánování nákladů, jsou vedoucí středisek z pohledu celého koncernu.

Rozložení mandantů v systému proALPHA, které je relevantní pro nákladové účetnictví, je zjednodušeně zobrazeno na obrázku č. 9.



Obrázek 9: Rozložení mandantů pro společnosti skupiny CiS

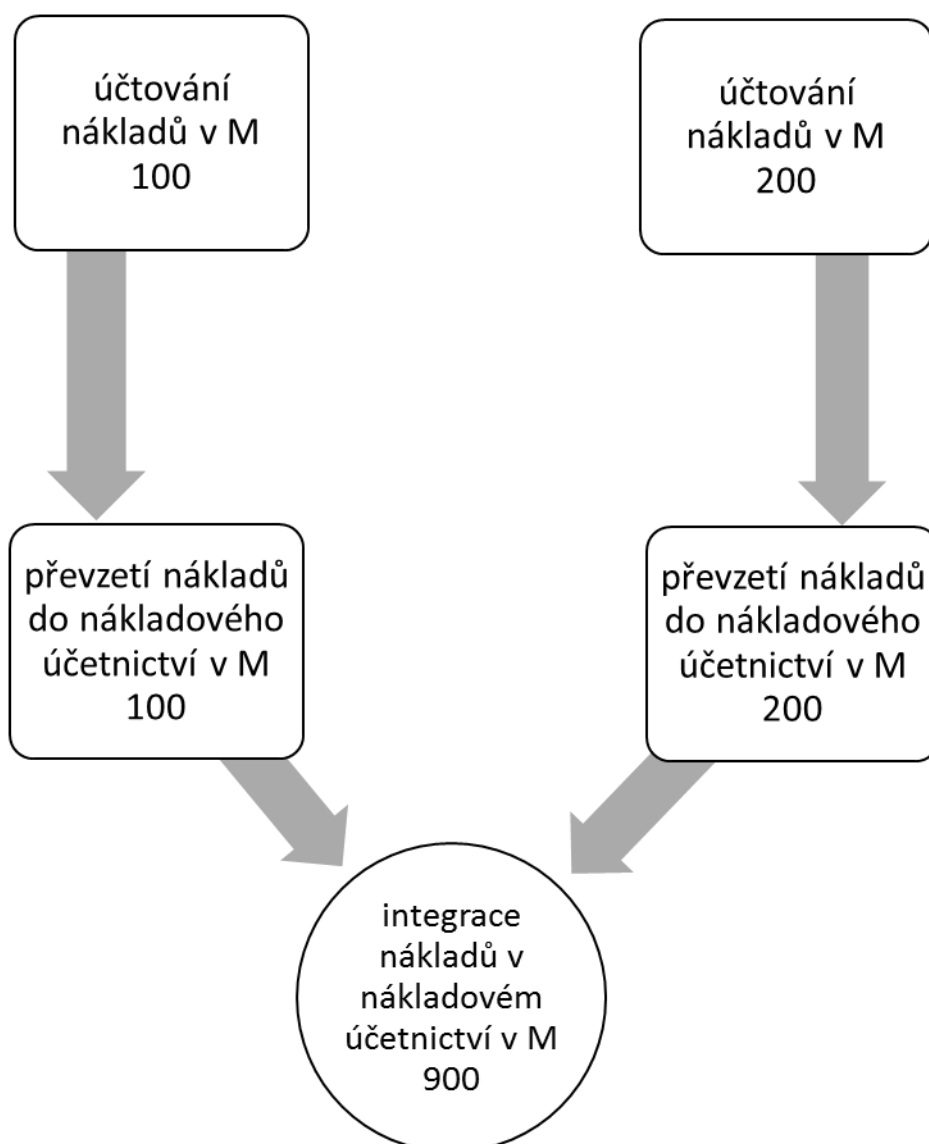
Zdroj: vlastní zpracování.

4.2.2 Převzetí dat z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek

Finanční účetnictví je implementováno v systému proALPHA zvlášť pro mateřskou společnost – mandant 100 a zvlášť pro dceřinou společnost – mandant 200. Pro CiS koncern v mandantu 900 není finanční účetnictví implementováno. Nákladové účetnictví je zavedeno jak v mandantu 900 pro celý koncern konsolidovaně, tak i pro jednotlivé společnosti a jejich mandanty.

Účtování nákladů provádí pracovník finančního účetnictví, který k účtované částce přiřadí nákladový účet a příslušné nákladové středisko. O přiřazování nákladových středisek pojednává následující kapitola. Na základě faktury je potom do systému k účtované částce, nákladovému účtu a středisku připsán krátký text, který popisuje, za co byl náklad vynaložen.

Toto probíhá v pro každou společnost v mandantu, který jí přísluší. Data z finančního účetnictví jsou připravena k převzetí do účetnictví nákladových středisek mandantů 100 a 200 Pracovník controllingu při převzetí dat kontroluje správnost rozdělení nákladových účtů na nákladová střediska. V případě potřeby může být při převzetí dat například přeúčtován náklad na jiné nákladové středisko. Náklady jsou převzetím automaticky exportovány a integrovány v mandantu 900, ve kterém potom probíhá například tvorba výkazů nákladových středisek či příprava podkladů pro plánování v rámci nákladových středisek. Obrázek č. 10 zobrazuje postup při převzetí nákladů z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek.



Obrázek 10: Převzetí dat z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek

Zdroj: vlastní zpracování.

4.3 Účetnictví nákladových středisek skupiny CiS

Úlohu účetnictví nákladových středisek ve skupině CiS lze shrnout do dvou bodů: transparentnost nákladů a odpovědnost za náklady na střední úrovni řízení. Kompetentní pro zúčtování nákladů je finanční účetnictví, kompetentní pro vyhodnocení je nákladové účetnictví, resp. oddělení controllingu.

4.3.1 Obecné zásady a pravidla

Vedoucím jednotlivých oddělení a směn je umožněno, aby s jednotlivými druhy nákladů, které dané středisko spotřebuje, zacházeli na vlastní odpovědnost. Takto je umožněno přiřadit náklady danému středisku a na základě podkladů z předešlého roku a na základě rozpočtových hodnot kontrolovat dosažení cíle. Tímto způsobem pracovníci nesou více zodpovědnosti za jimi způsobené náklady.

V rámci odpovědnosti za náklady byl podnik rozdělen na jednotlivá nákladová střediska. Rozdělení proběhlo po dohodě s vedoucími jednotlivých oborů a hlavní faktory rozdělení byly organizační a geografické. Cílem takového rozdělení bylo umožnit pokud možno co nejdetailnější přidělení nákladů.

V každém nákladovém středisku byl určen pracovník, který zodpovídá za náklady ve svém oddělení. Samotnou evidenci nákladů provádí pracovníci finančního účetnictví nebo nákladového účetnictví, resp. controllingu podle dohody s odpovědnými pracovníky nákladových středisek. Náklady připisované určitému nákladovému středisku musí být porovnány podle příslušné srovnávací hodnoty. Tato srovnávací hodnota je ke konci roku stanovena odpovědnými pracovníky nákladových středisek v rámci plánování rozpočtu. Odchytky mezi rozpočtem a skutečnými hodnotami budou zjištěny na základě evidence nákladů podle nákladových středisek a odůvodněny příslušnými odpovědnými pracovníky nákladových středisek.

Náklady jsou evidovány podle skutečné situace a přiděleny pokud možno detailně příslušnému nákladovému středisku. Na základě nákladových středisek a druhů nákladů jsou evidované náklady porovnány s kalkulačním schématem.

Příchozí faktura se předává k účetní kontrole. Kopie faktury je z finančního oddělení předána odpovědnému pracovníkovi nákladového střediska. Toto předání v papírové formě se provádí v případě, jestliže je odpovědný pracovník k dosažení v místě. U zaměstnanců, jejichž pracoviště se nachází jinde, se kopie naskenuje a dotyčnému odpovědnému pracovníkovi nákladového střediska zašle ke kontrole v PDF formátu. Cílem je, aby všichni zaměstnanci upustili od vytištěných kopií faktur. Originály faktur zůstávají v kanceláři finančního oddělení.

Přidělení nákladů odpovědnému pracovníkovi nákladového střediska se provádí prostřednictvím finančního oddělení. Pokud je přidělení nemožné, je před zasláním faktury navázán kontakt s controllingem nebo s nejpravděpodobnějším odpovědným pracovníkem nákladového střediska.

Odpovědný pracovník nákladového střediska zkontroluje fakturu dle potřeby, na fakturu či do emailu napíše správné nákladové středisko a podpisem potvrdí potřebu a nákladové středisko.

V přiměřeném časovém rámci je faktura zkontrolovaná odpovědným pracovníkem nákladového střediska zaslána zpět na finanční oddělení. Tento časový rámec byl stanoven na 2 pracovní dny. V případě nepřítomnosti (dovolená, nemoc, ...) přebírá odpovědnost nejdříve vedoucí odboru (pokud nebyl jmenován žádný jiný zástupce). Pokud by byla nutná konzultace vedoucího odboru s příslušným odpovědným pracovníkem nákladového střediska, provede se zpětné hlášení finančnímu oddělení s opakovaným předložením (faktury) pravděpodobně první pracovní den po ukončení nepřítomnosti příslušného odpovědného pracovníka nákladového střediska.

Teprve po ukončení kontrol (účetní kontrola a odpovědní pracovníci nákladových středisek) je faktura zaevidována ve finančním účetnictví.

Zvláštní případy:

- Příchozí faktury týkající se materiálu jsou kontrolovány účetní kontrolou a mohou být přímo poté zaúčtovány. Do kompetence nákladového střediska spadá přímý materiál pouze podmíněně.

- Stále znovu se objevující faktury (měsíční nájemné, leasingové poplatky) mohou být zaevidovány přímo účtárnou po jednorázové dohodě s odpovědným pracovníkem nákladového střediska.

Pokud existují faktury, které by chtěl odpovědný pracovník nákladového střediska rozdělit na více nákladových středisek ve své sféře kompetence, provádí rozdělení tento odpovědný pracovník. Pracovníci finančního účetnictví přitom kontrolují pouze úplnost rozdělení.

Pokud existují faktury, které by chtěl odpovědný pracovník nákladového střediska rozdělit na více nákladových středisek, z nichž některá nespádají do jeho sféry kompetence, provádí se rozdělení po domluvě s odpovědným pracovníkem dotčeného nákladového střediska. V tomto případě je faktura potvrzena podpisem všech odpovědných pracovníků nákladových středisek. Účetní přitom kontrolují úplnost a správnost sfér kompetence. Na závěr své kontroly podepíše odpovědná osoba fakturu a zašle ji zpět na finanční oddělení.

Pokud nastane případ, kdy je faktura přiřazena nesprávnému odpovědnému pracovníkovi nákladového střediska, musí to být okamžitě oznámeno finančnímu oddělení. Období pro zpracování faktur činí 48 hodin po příchodu faktury.

V kompetenci odpovědného pracovníka nákladového střediska je, aby v případě své nepřítomnosti jmenoval zástupce. Toto se provádí po dohodě s vedoucím odboru. Pokud by nedošlo ke jmenování zástupce, je za zástupce automaticky považován vedoucí odboru. Tímto zástupcem je informováno finanční účetnictví / controlling.

Pokladní doklady jsou akceptovány pouze tehdy, pokud náleží k určitému nákladovému středisku a jsou potvrzeny podpisem příslušného odpovědného pracovníka tohoto střediska. Pokud by jedna z těchto informací chyběla, nemůže být pokladní doklad přijat.

Měsíční uzávěrku bude od ledna 2014 provádět pracovník controllingu. K měsíční uzávěrce bude připojeno vyhodnocení nákladového střediska. Cílem pro odevzdání měsíční uzávěrky nákladových středisek je následující měsíční meeting managementu. Pod tímto aspektem bude odpovědným pracovníkům nákladových středisek předložena

ke komentování zpráva jejich nákladového střediska. Po měsíční uzávěrce musí odpovědný pracovník nákladového střediska komentovat a odůvodnit odchylky mezi stávajícím a předchozím obdobím a mezi stávajícím stavem a rozpočtem. Tyto odchylky budou oznámeny pracovníkem controllingu.

4.3.2 Rozdělení podniku na nákladová střediska

Podnik byl rozdělen na několik hlavních a pomocných nákladových středisek. Mezi hlavní nákladová střediska patří budovy, prodej a odbyt, správa, výroba, materiálové hospodářství, kvalita, lean management a podnik. Každé hlavní středisko je dále rozděleno na jednotlivá dílčí střediska. Náklady jsou účtovány pouze na dílčí nákladová střediska. Hlavní nákladová střediska představují součet nákladů dílčích nákladových středisek.

Hlavní nákladové středisko budovy je dále rozděleno dle místa na několik budov, které se nachází v ČR i v Německu. Na tato střediska jsou účtovány např. náklady za pronájem, energii, údržbu či náklady za služby hlídací agentury.

Středisko prodej a odbyt je dále rozděleno na tyto dílčí střediska: personální náklady, prodej a obchod (více středisek dle sídla kanceláře), pracovníci prodeje v terénu, pracovníci technického oddělení (více středisek dle sídla kanceláře), marketing, customer service a obecné.

Středisko správa je dále rozděleno na tyto dílčí střediska: personální náklady, personální oddělení (jedno středisko pro ČR, jedno pro Německo), finanční oddělení (jedno středisko pro ČR, jedno pro Německo), bezpečnost práce, jiná pojištění (kromě pojištění vozidel, tzn. úvěr na zboží, mzdy), sklad kancelářských potřeb, vozový park (vlastní i pronajatá vozidla), vzdělávání zaměstnanců (prodej, správa, výroba, materiálové hospodářství, kvalita, údržba), obecné.

Středisko výroba je dále rozděleno na tyto dílčí střediska: personální náklady, produktivní zaměstnanci (rozdělení dle jednotlivých druhů výroby), neproduktivní zaměstnanci (rozdělení dle jednotlivých druhů výroby), náklady na přepravu zaměstnanců, výrobní zařízení a stroje, obecné.

Středisko materiálové hospodářství je dále rozděleno na tyto dílčí střediska: personální náklady, supply chain management, strategický nákup, operativní nákup, sklad zboží (rozdělení dle místa), vstup zboží (rozdělení dle místa), logistika, expedice, obecné.

Středisko kvalita / IT je dále rozděleno na tyto dílčí střediska: personální náklady, externí poradenství, interní audit, externí audit, zákaznický audit, dodavatelský audit, náklady na certifikaci, náklady na telefon, náklady IT, náklady na provoz sítě, obecné.

Středisko lean management zatím obsahuje pouze jedno dílčí středisko - věcné náklady. Středisko podnik je rozděleno na obecné podnikové náklady a náklady mezi firmami ve skupině CiS (Intercompany). Detailnější rozdělení podniku na nákladová střediska je obsaženo v příloze A.

4.3.3 Vytvoření formuláře nákladových středisek

Systém proALPHA umožňuje v modulu nákladového účetnictví vytvoření různých druhů výkazů nákladových středisek. Výkaz nákladového střediska je významným instrumentem využívaným při tvorbě podkladů pro plánování a vyhodnocení měsíční uzávěrky.

První variantou výkazu je tzv. výkaz nákladových druhů. V řádcích jsou nadefinována nákladová střediska. Lze nadefinovat jak hlavní, tak vedlejší střediska, ale i jejich kombinaci. Ve sloupcích jsou nadefinovány nákladové druhy. Ty jsou nadefinovány jako součet přiřazených nákladových účtů. Například nákladový druh hardware se skládá ze součtu nákladových účtů, které jsou relevantní k zúčtování nákladů za nákup hardwaru.

Tabulka 3: Výkaz nákladových druhů z oblasti IT

Výkaz nákladových druhů	Hardware	Software	ERP	Ostatní
Budovy	0	0	0	1
Prodej	4	0	4	2
Správa	1	0	12	7
Výroba	3	0	0	9
Mat. hospodářství	2	0	1	1
Kvalita	25	29	59	86
Podnik	0	0	0	0
Celkem	34	29	76	105

Zdroj: vlastní zpracování.

Další variantou je výkaz skupiny nákladových středisek rozdělen na náklady mateřské společnosti a dceřiné společnosti. Ve sloupcích jsou nadefinována nákladová střediska (hlavní, vedlejší či kombinace). V řádcích jsou nadefinovány zvlášť nákladové účty relevantní k mateřské společnosti a zvlášť k dceřiné společnosti.

Tabulka 4: Výkaz skupiny nákladových středisek dle společností

Výkaz skupiny nákladových středisek – varianta kompletní	Budovy	Prodej	Správa	Výroba
Německé	18	19	16	4
Nákladový účet 1	8	17	5	0
Nákladový účet 2	10	2	11	4
České	13	19	15	11
Nákladový účet 1	5	7	1	5
Nákladový účet 2	8	12	14	6
celkem	31	38	31	15

Zdroj: vlastní zpracování.

Jednou z variant výkazu nákladových středisek je výkaz skupiny nákladových středisek ve strukturované podobě. Sloupce jsou jako u předchozí varianty nadefinovaná nákladová střediska. Řádky jsou nadefinovány jako druhy nákladů, které jsou součtem relevantních nákladových účtů.

Tabulka 5: Strukturovaný výkaz skupiny nákladových středisek

Výkaz skupiny nákladových středisek – varianta strukturní	Budovy	Prodej	Správa	Výroba
Provozní náklady	8	11	5	4
Náklady na správu	2	5	4	8
Věcné náklady výroby	8	5	10	12
Náklady na prodej	4	6	12	1
Náklady na IT	6	5	4	0
Náklady na materiál	1	8	7	6
Personální náklady	9	2	3	4
Celkem	38	42	45	35

Zdroj: vlastní zpracování.

Poslední variantou je výkaz určitého nákladového střediska. Druhy nákladu, které jsou v řádcích, mohou být nadefinovány jako na obrázku ve strukturované podobě nebo mohou být pouze rozděleny na náklady německé a české společnosti. Ve sloupcích lze zobrazit

například skutečné náklady za období (měsíc) či rok nebo náklady předešlého období či roku.

Tabulka 6: Výkaz nákladového střediska prodej

Nákladové středisko prodej	Náklady za období	Náklady za rok	Náklady za období předešlého roku	Náklady za předešlý rok
Provozní náklady	8	20	7	18
Náklady na správu	7	14	6	6
Věcné náklady	4	6	3	6
Náklady na prodej	11	22	10	20
Náklady na IT	0	1	0	1
Náklady na materiál	2	8	1	7
Personální náklady	5	10	4	12
Celkem	37	81	31	70

Zdroj: vlastní zpracování.

5. Analýza podnikového plánování skupiny CiS

Analýza podnikového plánování skupiny CiS se týká plánování prodeje, kapacity, nákladů a výnosů a hospodářského výsledku. Zvláštní subkapitolou je samotné plánování nákladů, které probíhá oboustrannou metodou.

5.1 Příprava plánování

Před samotným procesem plánování byl připraven plán podnikového plánování pro rok 2014 ve formě Ganttova diagramu, který je obsažen v příloze B. Plán podnikového plánování nebyl do roku 2013 nikým sestavován a stávalo se, že jednotlivé plány nebyly včas dodány a celkový plánovací proces tak nemohl být do konce roku uzavřen. Na základě informací, které jsou obsažené v dílech Horvátha a Eschenbacha a které jsou popsány v teoretické části, byl tedy pracovníkem controllingu vytvořen plán podnikového plánování.

Tento plán obsahuje jednotlivé fáze plánování, ke kterým je přiřazen datum počátku a datum ukončení, tak aby jednotlivé fáze na sebe smysluplně navazovaly. Kromě časového horizontu a popisu jednotlivých fází je přiřazen také zodpovědný pracovník.

Plánovací proces začíná samostatným vytvořením návrhu podnikového plánování v daném roce. Dalším krokem je odevzdání plánu prodeje, který je stěžejní pro další plánování. Dalším krokem je vytvoření jednotlivých plánů či rozpočtů jako je:

- plán výroby a personální plán,
- plán nákupu,
- plán investic,
- IT-rozpočet,
- rozpočet na vzdělávání,
- marketingový rozpočet.

V další fázi probíhá schválení těchto plánů managementem společnosti. Na základě těchto plánů pak probíhá plánování režijních nákladů na úrovni nákladových středisek vedoucími

jednotlivých středisek (Bottom-up plánování). Současně probíhá plánování výnosů, nákladů a hospodářského výsledku. Zde jsou náklady plánovány pro celý podnik. Náklady jednotlivých středisek jsou potom porovnány s plánem pro celý podnik. Jsou zjištěny odchylky, které jsou managementem a vedoucími středisek sladěny a jednotlivé hodnoty upraveny. Jednotlivé takto upravené plány pak schvaluje management společnosti.

Výše popsaný plán podnikového plánování byl zaslán všem zaměstnancům zodpovědným za plánování. V první řadě však bylo dodržení tohoto plánu průběžně sledováno pracovníkem controllingu, který celý proces plánování koordinoval.

5.2 Plán prodeje

Plán prodeje je důležitý plán, od kterého jsou odvozeny ostatní plány společnosti. Stanovují se plánované obraty a plánované hodnoty zakázek v eurech na následující tři roky, které jsou dále rozděleny dle:

- obchodních zástupců,
- zákazníků,
- skupiny výrobků.

Zákazníci jsou rozděleni na stálé a nové. Vedení společnosti a oddělení prodeje definuje nového zákazníka jako zákazníka, který byl v systému proAlpha založen dříve než před dvěma lety. Kromě plánovaných měsíčních hodnot obratu či zakázek a celkového ročního obratu či zakázek jsou definovány tzv. TAM, SAM a CF hodnoty.

TAM (Total Accessible Market) značí celkový tržní potenciál zákazníka v oblasti obchodního zboží, kabelové konfekce a systémové techniky. Potenciál zákazníka se může v následujících letech měnit. Hodnoty TAM mohou být rozšířeny díky rozšíření výrobního programu či zařazení nových výrobních technik. SAM (Selected Accessible Market) značí potenciál zákazníka v oblasti obchodního zboží, systémové techniky či kabelové konfekce, kterého by mohl podnik dosáhnout jako maximálního realizovatelného obratu. CF (Confidence Factor) značí procentuální pravděpodobnost dosažení plánované hodnoty. Jde o hodnotu dosažitelnou při existenci různých rizik.

Plánované hodnoty obrátů a došlých zakázek jsou na následující rok rozděleny na měsíce a na další dva roky je plánována pouze roční hodnota. Vychází se z dosažených hodnot prvních osmi měsíců roku, ve kterém se plánuje a z hodnot roku předchozího. K tomu je k dispozici aktuální stav zakázek.

Konkrétní podoba prodejního plánu je obsažena v příloze C. Jedná se o dokument v Excelu, který je vytvořen pracovníkem controllingu. Má podobu EIS aplikace, kde lze měnit různé parametry, aniž by došlo k poškození dokumentu neodborným zacházením. Při zadání parametru (např. obchodní zástupce 1, stávající zákazníci) jsou automaticky přepočteny celkové hodnoty zobrazující součet plánovaných hodnot pouze tohoto obchodního zástupce a jeho stávajících zákazníků.

5.3 Plán výrobní kapacity

Plán kapacity je po plánu prodeje dalším významným plánem společnosti. Je postaven na bázi plánu prodeje a vyúsťuje v plánované měsíční hodnoty počtu zaměstnanců ve výrobě. Tento plán se od ostatních plánů společnosti liší tím, že zde nejsou dosažené hodnoty srovnávány s plánovanými hodnotami. Hlavním účelem je výpočet navrhovaného počtu zaměstnanců na základě několika indikátorů. Tento plán je sestavován vždy ke konci roku a je předkládán výrobnímu řediteli jako podklad pro rozhodování. Jeho podoba je zobrazena v příloze D. Postup výpočtu plánované kapacity je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka 7: Výpočet plánované kapacity

Výpočet plánované kapacity		
Číslo	Krok	Výpočet
1	Plánovaný obrat bez obchodního zboží	plán prodeje
2	Plánovaná mzdová kvóta bez obchodního zboží	mzdové náklady / obrat 2013
3	Celková plánovaná mzda	řádek 1 * řádek 2
4	Podíl produktivních zaměstnanců	personální plán
5	Plánovaná mzda produktivních zaměstnanců	řádek 4 * řádek 3
6	Plánovaná mzda neproduktivních zaměstnanců	řádek 3 – řádek 5
7	Plánovaný počet produktivních hodin	řádek 5 * mzdová sazba
8	Dostupné plánované hodiny na zaměstnance	personální plán
9	Potřeba zaměstnanců	řádek 7 / řádek 8
10	Plánovaná produktivita	personální plán
11	Návrh počtu zaměstnanců	řádek 9 / řádek 10
12	Vyhodnocení na bázi 3 měsíců	ø stávajícího a 2 následujících měsíců

Zdroj: vlastní zpracování.

Plán kapacity vychází z plánů obrátů jednotlivých skupin výrobků. Důležité jsou zde hodnoty plánů obrátů u výrobků, které jsou relevantní k výrobě, tedy systémová technika a kabelové svazky.

Další položkou je výpočet plánovaných přímých mezd. U jednotlivých položek plánu prodeje jsou vypočteny tyto údaje, které byly dosaženy v minulosti:

- podíl přímého materiálu na obratu,
- podíl přímých mezd na obratu,
- podíl příspěvku na úhradu na obratu.

Součet všech tří položek musí být 100 %. Plánované přímé mzdy jsou rovny součinu kvóty celkových přímých mezd na celkovém obratu (pro systémovou techniku a kabelové svazky) a celkovému obratu relevantnímu k výrobě (systémová technika a kabelové svazky).

Dalším důležitým bodem plánu je výpočet podílu produktivních a neproduktivních zaměstnanců na celkových přímých mzdách. Podíl produktivních zaměstnanců vychází z údajů předešlých měsíců. Jde o podíl skutečného produktivního času a celkového fakturovaného času. Tato data dává k dispozici personální oddělení a výroba.

Z celkových plánovaných mezd produktivních zaměstnanců lze vydělením hodinovou sazbou získat celkový plánovaný počet produktivních pracovních hodin. Plánovaná potřeba zaměstnanců je zjištěna jako celkový plánovaný počet produktivních pracovních hodin vydělený plánovanými produktivními hodinami na zaměstnance. V celkovém výsledku je ještě zohledněna plánovaná produktivita. Výsledek za každý měsíc je také uveden jako průměr za stávající měsíc a následující dva měsíce.

Plán kapacity je také zpracováván v MS Excelu pracovníkem controllingu. Jedná se o dokument, ve kterém je čteně využíváno propojování tabulek. Tento plán je propojený s ostatními relevantními dokumenty, např. personálním plánem či plánem prodeje. Použitím tohoto výpočtu lze celkem snadno navrhnout plánovaný počet zaměstnanců. V praxi je však nutno zohlednit další faktory, jako je například práce na částečný úvazek či nemocnost.

5.4 Plán nákladů a výnosů a výpočet hospodářského výsledku

Plán nákladů a výnosů je hlavním plánem podniku, který je odvozen od ostatních dílčích plánů, například plánu prodeje. Plán nákladů a výnosů má každá společnost svůj. Struktura těchto plánů pro CiS ELECTRONIC i pro CiS SYSTEMS je velmi podobná. Z tohoto důvodu nebude analyzován plán nákladů a výnosů pro každou společnost koncernu zvlášť, ale bude provedena celková analýza a bude upozorněno na rozdíly mezi plány obou společností.

V podniku existuje základní zjednodušená forma plánu nákladů a výnosů a výpočtu hospodářského výsledku, kde jsou uvedeny pouze hlavní body tohoto plánu. V příloze E je uvedena tato základní forma výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku pro CiS SYSTEMS, který vychází z detailního plánu nákladů a výnosů.

5.4.1 Plánování nákladů a výnosů metodou Top-Down

Základem pro plánování nákladů a výnosů jsou dosažené hodnoty předchozích měsíců, které jsou ve vhodné formě předloženy finančnímu řediteli. Dosažené hodnoty jsou stanovovány na základě dat z finančního účetnictví. Jednotlivé výnosové či nákladové položky (nákladové druhy) odpovídají výnosovým či nákladovým účtům z finančního účetnictví. Nákladové druhy v systému proALPHA odpovídají nákladovým účtům finančního účetnictví, nejsou tedy zvlášť zavedeny. Nákladové druhy jsou však stanoveny v plánu nákladů a výnosů a jsou rovny nákladovému účtu. U některých položek se jedná o součet několika nákladových účtů. Například nákladový druh kancelářské potřeby je složen ze součtu tří analytických nákladových účtů, které slouží pro zaúčtování nákladů na kancelářské potřeby. Plán nákladů a výnosů je sestaven na měsíční bázi. Vyhodnocení plánu nastává každý měsíc po měsíční uzávěrce ve finančním účetnictví.

Analýza jednotlivých bodů výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku, který vychází z detailního plánu nákladů a výnosů, bude provedena na základní formě plánu nákladů a výnosů, která je obsažena v příloze E. Jednotlivé body budou detailně analyzovány.

Celkové tržby za vlastní výrobky představují výnosy z prodeje kabelových svazků a systémové techniky, tedy výnosy z prodeje výrobních produktů. Dalším bodem jsou výnosy z prodeje obchodního zboží. CiS SYSTEMS má navíc ve svém detailním plánu výnosy z prodeje kabelových svazků rozděleny na výnosy z prodeje vlastním zákazníkům a na výnosy z prodeje kabelových svazků mateřské společnosti CiS ELECTRONIC, který tvoří část tzv. vnitropodnikového obrátu mezi CiS SYSTEMS a CiS ELECTRONIC. Mateřská společnost nakupuje od dceřiné společnosti nejen výrobky, ale i některé služby, o čemž bude pojednáno dále. Veškeré plánované položky tvořící celkové tržby za vlastní výrobky jsou určovány z plánu prodeje.

Další body celkových tržeb jsou výnosy z přepravy a z balného. V plánu dceřiné společnosti patří pod celkové tržby již zmiňované výnosy z prodeje služeb mateřské společnosti. Jedná se například o výnosy z nájmu částí výrobních budov či výnosy za poskytnutou administrativní práci.

Od celkových tržeb jsou odečteny položky snižující výnos, které odpovídají nákladovým účtům. Mezi tyto položky patří skonta, dopravné za odeslané zboží, cla, provize z prodeje a částka pojištění úvěru. Po započtení změny stavu nedokončených výrobků lze získat celkové netto-výnosy.

Další položkou výpočtu hospodářského výsledku je přímý materiál. CiS SYSTEMS nakupuje veškerý materiál do výroby od mateřské společnosti. V detailním plánu společnosti CiS ELECTRONIC jsou náklady na materiál rozděleny na náklady dle hlavních skupin výrobků, tedy na materiál, který se váže k obchodnímu zboží, systémové technice a ke kabelovým svazkům. Lze zde najít také výpočty podílu materiálu udávané v procentech:

- celková kvóta materiálu = celkové náklady na materiál / celkový obrát z prodeje výrobků,
- kvóta materiálu, který se váže k obchodnímu zboží = náklady na materiál, který se váže k obchodnímu zboží / výnos z prodeje obchodního zboží,
- kvóta materiálu, který se váže k systémové technice = náklady na materiál, který se váže k systémové technice / výnos z prodeje systémové techniky,
- kvóta materiálu, který se váže ke kabelovým svazkům = náklady na materiál, který se váže ke kabelovým svazkům / výnos z prodeje kabelových svazků.

Nepřímé náklady na materiál čítají cla a dopravné a tvoří spolu s přímými náklady celkové náklady na materiál. V této fázi lze spočítat tzv. krycí příspěvek, neboli příspěvek na úhradu I, který je roven rozdílu mezi výnosy z prodeje výrobků a přímými náklady na materiál. Určuje, jaká část výnosů pokrývá náklady na materiál a jaká část zbývá na následnou tvorbu zisku. Dalším bodem plánu jsou personální náklady, které jsou rozděleny na následující položky:

- přímé mzdy (mzdy produktivních zaměstnanců),
- personální náklady jednotlivých oddělen (například mzdy finančního oddělení, personálního oddělení, prodeje, nákupu, atd.),
- náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,

- vedlejší personální náklady (náklady na penzijní připojištění, dobrovolné společenské náklady, dopravu na mimořádnou směnu).

Příspěvek na úhradu II je v plánu zobrazen jako rozdíl mezi příspěvkem na úhradu I a přímými mzdami. Určuje, jaká část výnosů pokrývá přímé náklady výroby. Další částí plánu jsou tzv. věcné náklady, které jsou rozděleny do této struktury:

- provozní náklady,
- náklady na správu,
- věcné náklady výroby,
- náklady na prodej,
- náklady na vědu a výzkum (ty jsou pouze v plánu mateřské společnosti).

Věcné náklady budou především otázkou kapitoly týkající se plánování nákladů na úrovni nákladových středisek, protože se jedná o nepřímé náklady, které jsou relevantní k dané problematice. Tyto náklady jsou však současně plánovány metodou Top-Down a poté dochází k porovnání plánů nákladových středisek s věcnými náklady hlavního plánu. Tímto je dovršeno oboustranné plánování nákladů.

Provozní náklady jsou v plánu nákladů a výnosů mateřské společnosti rozděleny na jednotlivá sídla společnosti. V plánu dceřiné společnosti jsou konsolidovány do jedné skupiny provozních nákladů. Mezi skupinu provozních nákladů v podniku patří tyto nákladové druhy:

- ostatní podnikové náklady ve výrobě,
- pronájem budov,
- náklady za spotřebu energie - elektrického proudu, plynu, vody,
- náklady na údržbu,
- pojištění,
- pojištění vozidel,
- provozní náklady vozidel,
- leasing vozidel,
- náklady na telefon/internet,

- náklady na kancelářské potřeby.

Další částí věcných nákladů jsou náklady na správu, které jsou v plánu mateřské i dceřiné společnosti konsolidovány do jedné skupiny správních nákladů. Mezi skupiny správních nákladů patří například tyto nákladové druhy:

- poštovné,
- knihy a časopisy,
- náklady na vzdělávání zaměstnanců,
- náklady na právní a poradenské služby,
- náklady na pronájem zařízení,
- náklady na pronájem IT zařízení,
- vedlejší náklady peněžních toků,
- obecné správní náklady.

Věcné náklady výroby, které jsou součástí celkových věcných nákladů, tvoří náklady na technická zařízení a jejich údržbu. Poslední částí věcných nákladů, která je detailně členěna, jsou náklady na prodej. V plánu mateřské společnosti jsou náklady na prodej dále členěny dle jednotlivých sídel společnosti a na obecné náklady na prodej. V plánu dceřiné společnosti jsou náklady na prodej opět konsolidovány v jedné skupině nákladů prodeje. Mezi nákladové druhy této skupiny patří:

- náklady na reklamu,
- náklady na veletrhy,
- náklady na semináře,
- náklady na reprezentaci,
- dary,
- náklady na pohoštění,
- cestovní náklady,
- obecné náklady na prodej.

Mezisoučet získaný rozdílem mezi celkovými výnosy a celkovými náklady (celkové náklady na materiál, celkové personální náklady a celkové věcné náklady) je provozním

hospodářským výsledkem. Od této položky je odečten tzv. mimořádný výsledek hospodaření. Odečten je z toho důvodu, že náklady jsou uváděny jako kladné položky a výnosy jako záporné položky. Součástí mimořádného výsledku hospodaření jsou například tyto položky:

- kurzové rozdíly (náklady i výnosy),
- příspěvky, dary,
- penále z prodlení.

Po odečtení mimořádného výsledku hospodaření lze získat výsledek hospodaření před započtením úroků. Částky úroků jsou stanovovány z finančního účetnictví. Kalkulační úroky definované v teoretické části v podniku nejsou zavedeny. Po odečtení částky úroků lze získat výsledek hospodaření před odpisy. Částky odpisů zde odpovídají taktéž účetním odpisům. Zavedení kalkulačních odpisů v podniku je však jedním z úkolů controllingu pro letošní rok. Po odečtení odpisů lze získat výsledek hospodaření před zdaněním a po zdanění podnikový hospodářský výsledek. Velmi sledovanou položkou v podniku je výnos z obratu, což je částka podnikového hospodářského výsledku dělena celkovými výnosy.

Při detailní analýze výše popsaného plánu nákladů a výnosů byly zjištěny některé nesrovnalosti, které se týkají přiřazování nákladových účtů nákladovým druhům obsaženým v plánu. Bylo zjištěno, že na některé nákladové účty jsou účtovány některé náklady, které neodpovídají přiřazenému nákladovému druhu. To vede ke snížení transparentnosti nákladů v plánu nákladů a výnosů. Jako příklad lze uvést nákladový účet obecné správní náklady, který je přiřazen k nákladovému druhu ze skupiny správních nákladů. Na tento účet jsou však také účtovány některé personální náklady, které by však v plánu měly být přiřazeny k jinému nákladovému druhu. Tyto nesrovnalosti jsou zapříčiněny tím, že pro tyto náklady neexistuje relevantní nákladový účet.

Pracovníkem controllingu byly navrženy následující varianty možného řešení problému:

1. založení nových nákladových účtů pro účtování nákladů, které nelze jednoznačně přiřadit ke stávajícím nákladovým účtům,

2. založení nákladových druhů v systému proALPHA dle plánu nákladů a výnosů a jejich přiřazování spolu s nákladovými účty a nákladovými středisky při účtování nákladů ve finančním účetnictví,
3. založení nákladových druhů v systému proALPHA dle plánu nákladů a výnosů a jejich přiřazování v modulu nákladového účetnictví pracovníkem controllingu při převzetí dat z finančního účetnictví do účetnictví nákladových středisek.

Varianta 1 nabízí možnost větší transparentnosti nákladů bez zavedení dalších dodatečných operativních činností vykonávaných pracovníky finančního oddělení. Není zde však vyloučen vznik dalších nových nákladů v budoucnosti, pro které by neexistoval nákladový účet. Tato varianta musí být řešena založením nového nákladového účtu, nikoliv přiřazením jiného nákladového účtu, který není relevantní k druhu daného nákladu.

Varianty 2 a 3 nabízejí možnost korektního přiřazení jednotlivých nákladových položek přímo relevantním nákladovým druhům. Nemusí tak být při každém vzniku nového nákladu založen nový účet. Nevýhodou je zavedení dodatečných operativních činností v rámci finančního oddělení.

Z těchto možností byla pracovníkem controllingu navržena jako nejvhodnější možnost varianta 1, která byla spolu s ostatními variantami předložena finančnímu řediteli ke schválení. I zde byla tato varianta shledána jako nejlepší možné řešení, jelikož při velkém množství došlých faktur není kvůli současné kapacitě finančního oddělení možné zavedení nových dodatečných operativních činností.

Plánování nákladů a výnosů probíhalo během měsíce října a k nalezení tohoto problému došlo při analýze podnikového plánování v rámci této diplomové práce zaměstnancem controllingu ještě před koncem roku. Díky tomu mohlo dojít k založení nových nákladových účtů v systému proALPHA a k jejich používání od 01. 01. 2014.

Plán nákladů a výnosů je v podniku v této podobě zaveden již delší dobu. Došlo tudíž také k upravení jednotlivých nákladových druhů v plánu nákladů a výnosů. Nákladové druhy, které již delší dobu v podniku nejsou využívány, byly z plánu odstraněny. Současně byly přidány nové nákladové druhy a to na základě analýzy podnikového plánu v rámci této diplomové práce.

S potřebou větší transparentnosti nákladů vznikla také potřeba úspory nákladů, což bylo zadáno oddělení controllingu jako cíl plánovacího procesu v roce 2013. Ke splnění tohoto cíle bylo zavedeno plánování rozpočtů jednotlivých nákladových středisek a jejich porovnání s hlavním plánem nákladů a výnosů, k čemuž byla jako vhodná vybrána a pracovníkem controllingu implementována oboustranná metoda plánování.

5.4.2 Plánování nákladů metodou Bottom-Up

Jak již bylo dříve uvedeno, zavádění plánování nákladů na úrovni nákladových středisek a s tím spojená úspora a transparentnost nákladů, je jedním z cílů této diplomové práce. Podnik byl v roce 2010 rozdělen na stávající nákladová střediska, jejichž přehled je uveden v příloze A. Od této doby je ke každému nepřímému nákladu při účtování těchto nákladů nákladové středisko.

Hlavním důvodem zavádění tohoto typu plánování bylo vedle potřeby větší transparentnosti vynaložení nákladů také rozložení zodpovědnosti za vzniklé náklady. Pro plánování rozpočtů nákladových středisek byla nejdříve stanovena pracovníkem controllingu a následně schválena managementem následující pravidla:

- vedoucí nákladového střediska plánuje a zodpovídá za vzniklé náklady,
- plánování na úrovni hlavních nákladových středisek, tj. budovy, prodej, správa, výroba, materiálové hospodářství, kvalita, lean management, podnik,
- plánování ročních hodnot s rozdělením na měsíce,
- plánování v oblasti věcných nákladů, které byly popsány v předchozí kapitole.

Každý vedoucí nákladového střediska plánoval samostatně náklady pro svojí oblast. Jen tak mohlo být zajištěno, že vedoucí střediska je seznámen s obsahem plánování a mohl být za vzniklé náklady zodpovědný. Úroveň plánování a kontroly bylo hlavní nákladové středisko. Pro porovnávání plánů se skutečností je důležité, aby byly naplánovány ty nákladové druhy (skládající se z nákladových účtů), které jsou později použity při účtování nákladů. Tomu napomohlo založení nových nákladových účtů, které je popsáno v předchozí subkapitole. Nejprve byly naplánovány celkové roční hodnoty. Na základě

rozdělení nákladů v předchozích měsících byly rozděleny roční hodnoty na jednotlivé měsíce.

Při přípravě plánování byl zohledněn tento nový druh plánování v podniku. Pro plánování nákladů jednotlivých středisek bylo důležité, aby měli vedoucí těchto středisek k dispozici ostatní podnikové plány či rozpočty. Jde hlavně o plán prodeje, který zobrazuje plánovanou změnu velikosti obrátu v následujícím roce. Tato informace společně s dosaženými hodnotami předchozích 12 měsíců byla základem pro plánování. Čím dále ke konci roku leží časové období pro plánování, tím je plánování přesnější. Je například velmi složité vytvořit v květnu předpověď vývoje trhu pro následující rok. Z tohoto důvodu byl termín pro plánovací proces stanoven co nejvíc ke konci roku. K tomuto časovému období může být stanoveno hodně předpovědi o vývoji trhu předchozího roku, než když plánování začíná o několik měsíců dříve. Časový plánovací proces s odpovídajícími fázemi byl rozdělen na několik částí:

- podpora plánování,
- první plánovací fáze,
- fáze sladění plánů nákladových středisek s hlavním podnikovým plánem.

Plánování začalo poskytnutím podpory plánování vedoucím nákladových středisek. Z účetnictví nákladových středisek byly poskytnuty dosažené hodnoty posledních 12 měsíců ve formě výkazu nákladového střediska. Podoba tohoto výkazu je zobrazena v následující tabulce.

Tabulka 8: Dosažené hodnoty z nákladového účetnictví jednoho nákladového střediska

Dosažené hodnoty nákladů v přechozích 12 měsících	Leden 2013	Únor 2013	Prosinec 2012	Celkem
Provozní náklady	17	15		13	172
Nákladový účet 1	1	5		1	28
Nákladový účet 2	2	3		6	44
Nákladový účet 3	8	2		6	60
Nákladový účet 4	6	5		0	40
Správní náklady	1	2		5	32
Nákladový účet 1	1	2		5	32
Správní náklady výroby	7	6		7	85
Nákladový účet 1	5	5		4	60
Nákladový účet 2	2	1		3	25
Náklady prodeje	8	6		9	95
Nákladový účet 1	3	2		8	50
Nákladový účet 2	5	4		1	45
Věcné náklady celkem	33	29		34	384

Zdroj: vlastní zpracování.

Podklady byly poskytnuty i z ostatních systému či plánů, jako je například plán prodeje či personální plán. Podklady pro plánování představují údaje z prvních třech kvartálů aktuálního roku a posledního kvartálu předchozího roku. Čtvrtý kvartál předchozího roku byl umístěn za třetí kvartál probíhajícího roku, aby bylo umožněno sledovat sezónní vývoj nákladů.

Poté co byly dány k dispozici podklady pro plánování, začala samotná fáze plánování pro každého vedoucího daného střediska. V časovém horizontu čtyř týdnů byly pro každé hlavní nákladové středisko sestaveny odpovídající plány. Tyto plány byly vedoucími středisek předány oddělení controllingu. Pracovník controllingu poté provedl sladění a konsolidaci těchto jednotlivých plánů v jeden celopodnikový plán rozdělený na jednotlivá střediska. Tím byla uzavřena první plánovací fáze. Podoba konsolidace jednotlivých plánů je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 9: Konsolidace plánů jednotlivých nákladových středisek

	Budovy		Prodej		...	Celkem	
Konsolidace plánů středisek	Skutečnost 12 měsíců	Plán 2014	Skutečnost 12 měsíců	Plán 2014		Skutečnost 12 měsíců	Plán 2014
Provozní náklady	33	34	100	125		345	400
Nákladový účet 1	13	14	50	60		140	160
Nákladový účet 2	10	12	30	40		125	150
Nákladový účet 3	10	8	20	25		80	90
Správní náklady	0	0	5	12		250	300
Nákladový účet 1	0	0	5	12		250	300
.							
.							
.							

Zdroj: vlastní zpracování.

Před samotným procesem plánování bylo stanoveno, že při existenci větších odchylek plánovaných hodnot mezi plánem nákladů a výnosů (Top-Down) a součtem plánů jednotlivých středisek (Bottom-Up), musí být tyto oblasti analyzovány a udělaný návrhy k ušetření nákladů. Toto porovnání bylo provedeno pracovníkem controllingu a byly zjištěny následující údaje:

- celkový rozdíl součtu ročních plánovaných věcných nákladů byl u mateřské společnosti 10%, u dceřiné společnosti 7%,
- u obou společností byla zjištěna větší plánovaná hodnota v plánu nákladů a výnosů pro celý podnik (Top-Down),
- u jednotlivých položek plánů byly zjištěny oboustranné odchylky (někdy větší hodnota v metodě Bottom-Up).

Plánované hodnoty první verze plánování byly u obou metod překopírovány do nové verze a tím byly připraveny k přepracování. Každý vedoucí nákladového střediska pak musel plány zkorigovat na základě požadavků plynoucích s porovnání obou plánů. Kvůli sladění jednotlivých plánů a také kvůli větší výši celkových věcných nákladů v hlavním plánu, muselo být dosaženo změn také v celkovém plánu nákladů a výnosů. Plány nákladových středisek a hlavní plán byly upraveny tak, aby došlo k rovnosti těchto plánů u většiny nákladových položek. Tímto způsobem byly provedeny nové verze plánů. Tyto nové verze

plánů byly předloženy managementu společnosti ke schválení. Při dosažení požadované kvality celkového plánu byly poslední verze plánů pro následující rok pevně stanoveny pro porovnání plánů a skutečně dosažených hodnot. Tímto bylo dokončeno oboustranné plánování, které vedlo k nalezení míst signalizujících potenciální úspory nákladů.

5.5 Kontrola dodržení plánů

V předchozích kapitolách byla provedena analýza stávajícího podnikového plánování a byly vyzdvíženy nejdůležitější body plánování ve vybraném podniku včetně zavedení nového plánovacího procesu. Současně byly představeny nedostatky zjištěné analýzou stávajícího podnikového plánování a kroky vedoucí k jejich odstranění. Dalším důležitým procesem, který navazuje na podnikového plánování, je kontrola dodržení těchto plánů. Kontrola dodržení plánů se u plánů, které byly představeny, netýká pouze plánu kapacity. Jak již bylo dříve zmíněno, plán kapacity neslouží k následnému porovnávání plánovaných a dosažených hodnot. Jedná se o plán, který vyjadřuje potřebu počtu pracovníků v následujících měsících.

Při kontrole dodržení plánu prodeje je pracovníkem controllingu měsíčně zpracováván přehled dosažených hodnot, který je propojen a sladěn s jednotlivými plánovanými hodnotami v podobě plánu prodeje, který je obsažen v příloze C. Jsou sledovány a vyhodnocovány dosažené hodnoty obratu a zakázek na bázi obchodního zástupce, které jsou dále rozděleny dle zákazníků a dále i dle skupiny výrobků.

Zjednodušená podoba výkazu, která vyjadřuje porovnání dosažených a plánovaných hodnot je zobrazena na následujícím obrázku. Jedná se o porovnání plánu a dosažených hodnot obratu jednoho obchodního zástupce. Zde nejsou jednotlivé hodnoty dále rozděleny dle zákazníků, ale pouze dle skupin výrobků.

Tabulka 10: Kontrola plánu prodeje

Plánování obratu	obchodní zástupce 1	leden	únor	březen	prosinec	suma
Plán	obchodní zboží plán	8	8	8		6	30
	systémová technika plán	10	10	12		7	39
	svazenky plán	12	12	12		10	46
	celkem	30	30	32		23	115
	celkem kumulovaně	30	60	92		363	
Skutečnost	obchodní zboží skutečnost	8	8	8		6	32
	systémová technika skutečnost	11	11	13		7	41
	svazenky skutečnost	13	13	13		11	48
	celkem	32	32	34		24	121
	celkem kumulovaně	32	63	97		381	
	odchylka od plánu	2	3	5		18	
	odchylka od plánu v %	5,0%	5,0%	5,0%		5,0%	

Zdroj: vlastní zpracování.

Při zpracovávání dosažených hodnot obratu a zakázek je pracovníkem controllingu zpracováván také přehled podílu materiálu na obratu rozdělený dle jednotlivých techniků, kteří mají na starosti určitou skupinu zákazníků. Plánované hodnoty celkové jsou obsaženy v celkovém plánu nákladů a výnosů. Tento přehled neslouží k porovnání plánovaných a dosažených hodnot, ale slouží k hodnocení a sledování výkonu jednotlivých technických zaměstnanců. Strukturu tohoto dokumentu zobrazuje tabulka č. 11.

Tabulka 11: Podíl materiálu na obratu dle techniků

Podíl materiálu na obratu						
	leden	únor	...	listopad	prosinec	suma
Technik 1						
Technik 2						
Technik 3						
.						
.						
.						
Celkem						

Zdroj: vlastní zpracování.

Dalším podobným podkladem je sledování příspěvku na úhradu opět rozdělenou dle technických pracovníků. Pro tento podklad platí stejná pravidla jako pro předchozí. Struktura je zobrazena v tabulce č. 12.

Tabulka 12: Příspěvek na úhradu dle techniků

Příspěvek na úhradu						
	leden	únor	...	listopad	prosinec	suma
Technik 1						
Technik 2						
Technik 3						
.						
.						
.						
Celkem						

Zdroj: vlastní zpracování.

Plán nákladů a výnosů je sledován a vyhodnocován měsíčně. Vždy po měsíční uzávěře ve finančním účetnictví. Jak již bylo zmíněno, jednotlivé položky plánu odpovídají nákladovým či výnosovým účtům z finančního účetnictví. Zdroj pro vyhodnocení je tedy výkaz zisku a ztrát. Systém proALPHA umožňuje v modulu finančního účetnictví nadefinovat tzv. podnikohospodářské vyhodnocení (betriebswirtschaftliche Auswertung). Jedná se o seřazení jednotlivých nákladových či výnosových účtů dle potřeby, podobně jako v nákladovém účetnictví u výkazu nákladových středisek. Toto vyhodnocení je

exportováno do Excelu a propojeno s podnikovým plánem. Kromě porovnání plánovaných a dosažených hodnot každého jednotlivého měsíce jsou v plánu zobrazeny také kumulované hodnoty předchozích měsíců daného roku. Díky zavedení nových nákladových účtů lze nyní v podniku sledovat a vyhodnocovat náklady na základě věrohodných podkladů z finančního či nákladového účetnictví.

Kontrola dodržení plánů jednotlivých nákladových středisek probíhá podobně jako kontrola celopodnikového plánu. S tím rozdílem, že základem pro vyhodnocení je nákladové účetnictví a výkaz nákladových středisek, který umožňuje sledovat náklady rozdělené na jednotlivá nákladová střediska. Výkaz nákladových středisek je také exportován ze systému proALPHA do Excelu a propojen s plánem střediska. Poté je zaslán vedoucímu nákladového střediska, který musí okomentovat jednotlivé odchylky od plánu, popř. popsat opatření vedoucí k odstranění těchto odchylek. Tímto je dokončen proces kontroly dodržení plánů nákladových středisek.

5.6 Plánování a kontrola v rámci Balanced Scorecard

Ve skupině CiS je pro sledování výkonnosti podniku využíván systém BSC (Balanced Scorecard). Jedná se o nástroj, díky kterému lze sledovat dosažení stanovených cílů a navazuje tak přímo na oblast podnikového plánování a kontroly. Problematika Balanced Scorecard je velice obsáhlá a konkrétní podoba tohoto nástroje nemůže být z důvodu podnikového know-how představena. Představení BSC však není hlavním tématem této diplomové práce. Tato část je zde zařazena z důvodu výskytu některých dříve popsaných finančních ukazatelů jako měřítek v rámci BSC.

Podniková BSC vychází z vize skupiny CiS, na kterou navazuje podniková strategie. Od té jsou odvozeny jednotlivé cíle, které jsou seřazeny do 4 perspektiv:

- finanční,
- zákaznická,
- procesů,
- učení a růstu.

Každý cíl je měřen na základě několika indikátorů, respektive měřítek. U každého měřítka je stanovena plánovaná hodnota, riziková hodnota a dosažená hodnota. Plánovaná hodnota představuje 100% dosažení cíle, riziková hodnota 0% dosažení cíle. Míra dosažení je udávána v % na základě dosažené hodnoty. Míra dosažení plánu může být i záporná. To nastává v případě, že hodnota dosažení je nižší než riziková hodnota. Ke každému měřítku je v rámci daného cíle přiřazena váha jakou má měřítko v rámci tohoto cíle. Dosažení jednotlivého cíle je měřeno na základě dosažení daných indikátorů a jejich váhy v rámci tohoto cíle. BSC je pro mateřskou i dceřinou společnost zvlášť vyhodnocována. Třetí variantou je skupinová BSC. Všechny tři varianty mají stejnou podobu. Některá měřítka jsou však, co se jednotlivých hodnot týče, zcela totožná.

Z dříve uvedených ukazatelů jsou v rámci BSC v podniku sledovány a měřeny tyto indikátory:

- výnos z obratu,
- obrat (obchodní zboží, systémová technika, kabelové svazky, vnitropodnikový obrat),
- počet zakázek (obchodní zboží, systémová technika, kabelové svazky + zakázky pro nové zákazníky),
- krycí příspěvek II.

Podniková BSC je vytvořena v Excelu pomocí maker, EIS aplikací a propojování tabulek. Kromě BSC existují i Scorecard pro jednotlivá oddělení, která jsou také vytvořena v Excelu. V těchto dokumentech lze nalézt několik bodů, které lze optimalizovat. Konkrétní využívání Excelu v podniku je včetně optimalizace tohoto používání popsáno v závěrečné subkapitole.

5.7 Konkrétní využívání Excelu v podniku

V předchozích kapitolách byla mimo jiné popsána podoba některých plánů společnosti, podoba BSC a ostatních dokumentů týkajících se procesu plánování v podniku. Všechny tyto dokumenty byly vytvořeny v Excelu. V podniku existuje i spousta dalších dokumentů v Excelu, které jsou používány rámci jednotlivých oddělení. Jedná se například

o Scorecard těchto oddělení. Při tvorbě této diplomové práce a s tím spojené analýze jednotlivých podnikových dokumentů došlo ke zjištění, že spousta hodnot jednotlivých ukazatelů je použita v několika dokumentech. Například hodnota obratu je zobrazena v hlavním plánu nákladů a výnosů, v BSC, ve Scorecard prodeje a finančního oddělení a v dalších dokumentech. Tyto stejné hodnoty jsou jednotlivými zaměstnanci v různých odděleních často ručně vkládány do tabulek v Excelu. Při aktuálním počtu cca 70 základních ukazatelů se jedná o velké množství operativní práce vzniklé nevhodným používáním Excelu.

Při analýze jednotlivých podnikových dokumentů v rámci této diplomové práce došlo pracovníkem controllingu ke sladění těchto dokumentů. Například při měsíčním vyhodnocení obratu lze hodnotu zapsat pouze do jedné z tabulek. Ostatní dokumenty jsou automaticky vyplněny. Dalším bodem bylo zavedení automatického propojování jednotlivých podnikových dokumentů. Díky těmto optimalizacím došlo v podniku k odstranění dodatečných operativních činností způsobených opakovaným manuálním vkládáním jednotlivých hodnot.

Závěr

Hlavními cíli této diplomové práce bylo vybrat a aplikovat vhodné metody při zavedení plánování nákladů pro jednotlivá nákladová střediska ve vybraném podniku, analyzovat stávající podnikové plánování a navrhnout postupy vedoucí k možnému vylepšení tohoto procesu. Třetím cílem bylo zjednodušit na základě analýzy podnikových dokumentů v Excelu jejich zpracování.

V první části diplomové práce byly definovány a popsány důležité body z oblasti nákladového účetnictví a controllingu. Mezi tyto body patří zejména charakteristika vazby mezi nákladovým účetnictvím a controllingem. Dalším bodem byla charakteristika členění nákladů dle různých hledisek a oblast týkající se kalkulace nákladů dle nákladových středisek. První část diplomové práce byla zakončena charakteristikou podnikového plánování. V druhé části práce bylo analyzováno podnikové plánování a jeho nejdůležitější části, což je plán prodeje, plán kapacity výroby a plán nákladů a výnosů a s tím spojený plán krátkodobého hospodářského výsledku.

Při zavádění nového typu plánování bylo pracovníkem controllingu využito několika postupů a informací získaných při tvorbě teoretické části práce a s tím spojené četbě odborné literatury. Jedná se zejména o přípravu termínového plánu procesu plánování. Druhým poznatkem aplikovaným ve vybraném podniku bylo zavedení oboustranné metody plánování nákladů. Díky zavedení plánování na úrovni nákladových středisek v podniku byla zodpovědnost spotřeby nákladů rozložena na více zodpovědných osob. Došlo díky tomu k větší transparentnosti vynaložení nákladů. Srovnáním metody Top-Down a Bottom-Up došlo k nalezení míst označujících potenciální úspory nákladů v podniku. Po korekci těchto plánů došlo k završení oboustranné metody plánování. Moderátorem celého procesu byl pracovník controllingu, který poskytoval informační podklady a byl sparingpartnerem vedoucích pracovníků při procesu plánování.

Díky analýze podnikového plánování bylo zjištěno nevěrohodné zobrazení nákladů v hlavním plánu podniku. Byly navrženy tři varianty řešení, z nichž byla jedna vybrána. Ta se týká založení nových nákladových účtů, což vedlo k lepšímu a věrohodnějšímu přiřazení nákladových účtů nákladovým druhům. Na základě analýzy podnikových

dokumentů vytvořených v Excelu došlo k nalezení několika oblastí vedoucích k nadbytečným operativním činnostem. Použitím vhodných nástrojů a funkcí Excelu došlo k odstranění těchto činností.

Vypracování této diplomové práce tedy vedlo k nalezení míst označujících možnosti pro potenciální úsporu nákladů, k větší transparentnosti vynaložení nákladů a k většímu rozložení zodpovědnosti za náklady. V hlavním plánu společnosti došlo k lepšímu a věrohodnějšímu zobrazení nákladových druhů a v rámci jednotlivých oddělení k úspoře času věnovanému vyplňování různých podnikových dokumentů.

Seznam použité literatury

Citace

- [1] BASL, Josef. *Podnikové informační systémy: podnik v informační společnosti*. 1. vyd. Praha: Grada, 2002, 142 s. ISBN 80-247-0214-2.
- [2] BLANK, Steve, and Bob DORF. *The Startup Owner's Manual*, K & S Ranch, first edition (March 1, 2012), ISBN 978-0-9849993-7-8
- [3] ESCHENBACH, Rolf, Pavla FIALOVÁ a Eva CHMÁTALOVÁ. *Controlling*. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0
- [5] GIGUERE, Pierre. Improving the cost accounting advantage. *Databáze Proquest* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: www.knihovna.tul.cz
- [6] HORVÁTH, Péter. *Controlling*. 12., vollst. überarb. Aufl. München: Franz Vahlen, 2011, 832 s. ISBN 978-3-8006-3878-9.
- [7] KAPLAN, Robert S, David P NORTON a Marek ŠUSTA. *Balanced Scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2005, 267 s. ISBN 80-7261-124-0.
- [8] Kegler Consulting, s.r.o. *Excel nejsou jen tabulky*. 2013. Dostupné z: <http://www.kegler.cz/files/1366807667-excel-nejsou-jenom-tabulky.pdf>
- [9] KOUBEK, Josef. *Řízení lidských zdrojů: základy moderní personalistiky*. 4., rozš. a dopl. vyd. Praha: Management Press, 2007, 399 s. ISBN 978-80-7261-168-3.
- [10] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.

- [11] KUBIAS, Sáva. *Úvod do managementu - 2007*. Vyd. 1. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2007, 140 s. ISBN 978-80-7372-237-1.
- [12] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [13] L. KING, Darwin, Kathleen M. PREMO a Carl J. CASE. Historical influences on modern cost accounting practices. *Databáze Proquest* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: www.knihovna.tul.cz
- [14] MANN, R. – MAYER, E. *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Praha: Průmysl a obchod, 1992, 358 s. ISBN 80-85-603-20-9
- [15] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [16] REICHMANN, Thomas. *Controlling mit Kennzahlen: die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten*. 8., überarb. und erw. Aufl. München: Vahlen, 2011, 814 s. ISBN 978-3-8006-3800-0
- [17] SCHWEITZER, Marcell a Hans-Ulrich KÜPPER. *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*. 10., überarbeitete und erw. Aufl. München: Vahlen, 2011, 925 s. ISBN 978-3-8006-3804-8.
- [18] VOLLMUTH, Hilmar J, Jiří VYSUŠIL a Ludmila SLADKÁ. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s. ISBN 80-7259-032-4.
- [19] Webová stránka dodavatele softwaru. *ProALPHA Software GmbH* [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: www.proalpha.de
- [20] Webová stránka podniku. *CiS SYSTEMS* [online]. 2008 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: www.cis-europe.eu

Bibliografie

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana, Jaroslav WAGNER a Libuše ŠOLJAKOVÁ. *Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I)*. 3., přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2004, 374 s. ISBN 80-245-0746-3.
- [3] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2007, 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.
- [4] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [5] PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
- [6] *Slovník controllingu: česko-anglický, anglicko-český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2003, 395 s. ISBN 80-7261-085-6.
- [7] VOLLMUTH, Hilmar J a Jiří VYSUŠIL. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2., upr. vyd. Praha: Profess, 1998, 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

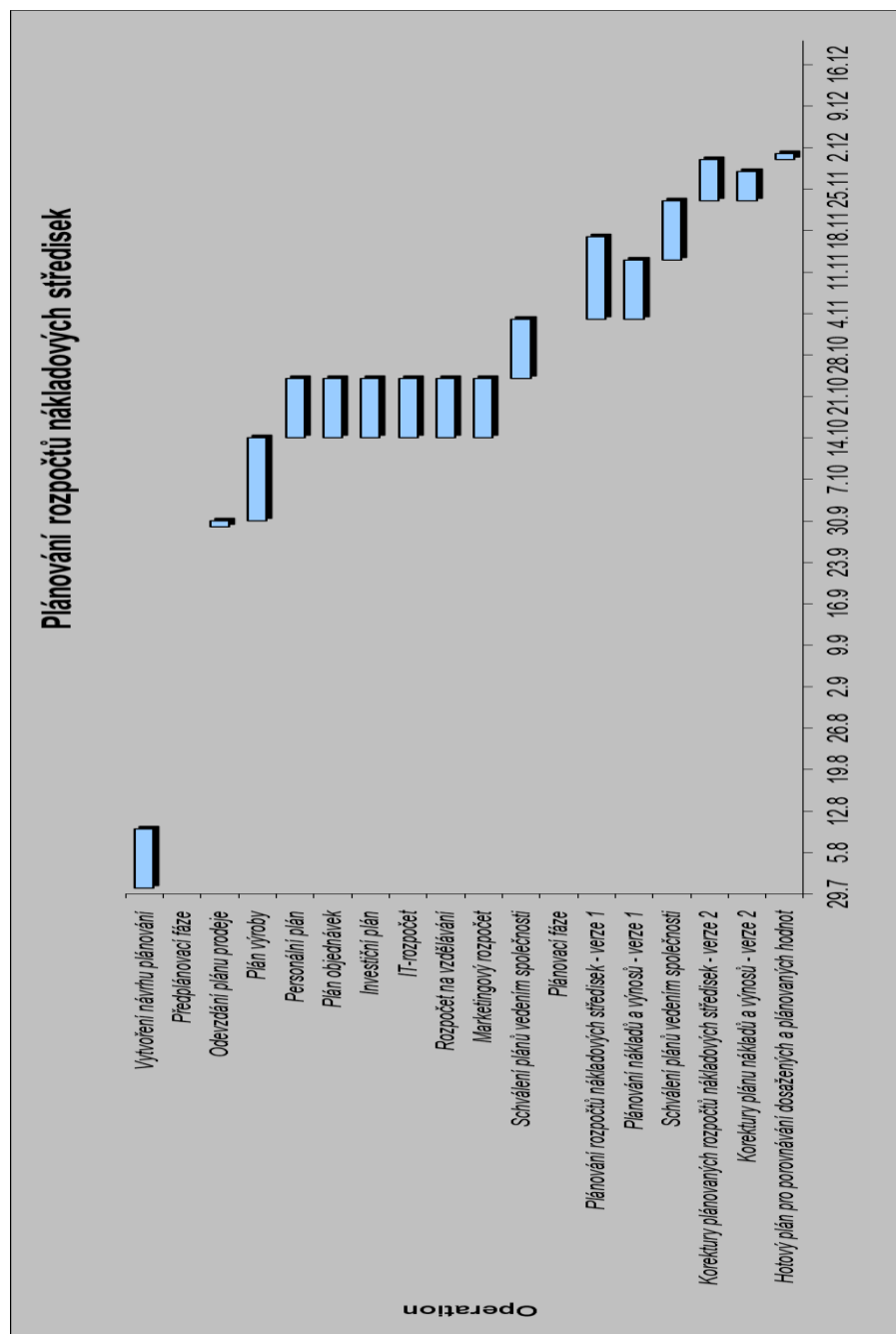
Seznam příloh

Příloha A	Rozdělení podniku na nákladová střediska	94
Příloha B	Plán procesu podnikového plánování	95
Příloha C	Plán prodeje skupiny CiS	96
Příloha D	Plán kapacity výroby	97
Příloha E	Plán krátkodobého HV CiS SYSTEMS	98

Příloha A

Rozdělení podniku na nákladová střediska

[illegible]



Příloha C

Plán prodeje skupiny CiS

Obchodní číslo zástupce	Číslo zákazníka	Zákazník	Nový	Obor	Projekt	Skupina produktů	TAM	SAM	Krycí příspěvek	CF	Objednávký	Obrat	Stav zakázek	Plánované náštevky	Zakázky CF	Obrat F	Země C
Zástupce 1	111	zákazník 1	ano	Elektro	Projekt 1 Plan	CVK	1 000	250	20%	80%	124	98	20	1	99	78	země 1
Zástupce 1	111	zákazník 1	ano	Elektro	Projekt 1 Ist	CVK											
Zástupce 1	111	zákazník 1	ano	Elektro	Projekt 1 Delta	CVK											
Zástupce 1	111	zákazník 1	ano	Elektro	Projekt 1 FC	CVK					124	98					
Zástupce 1	222	zákazník 2	ne	Transport	Projekt 2 Plan	SYT	500	150	40%	85%	145	121	40	2	123	103	země 2
Zástupce 1	222	zákazník 2	ne	Transport	Projekt 2 Ist	SYT											
Zástupce 1	222	zákazník 2	ne	Transport	Projekt 2 Delta	SYT											
Zástupce 1	222	zákazník 2	ne	Transport	Projekt 2 FC	SYT					145	121					
Zástupce 1	333	zákazník 3	ano	Medizin	0 Plan	TVK	250	150	20%	20%	179	144	60	3	36	29	země 3
Zástupce 1	333	zákazník 3	ano	Medizin	0 Ist	TVK											
Zástupce 1	333	zákazník 3	ano	Medizin	0 Delta	TVK											
Zástupce 1	333	zákazník 3	ano	Medizin	0 FC	TVK					179	144					
Zástupce 2	444	zákazník 4	ne	Elektro	Projekt 1 Plan	CVK	1 000	250	40%	80%	238	180	20	1	190	144	země 4
Zástupce 2	444	zákazník 4	ne	Elektro	Projekt 1 Ist	CVK											
Zástupce 2	444	zákazník 4	ne	Elektro	Projekt 1 Delta	CVK											
Zástupce 2	444	zákazník 4	ne	Elektro	Projekt 1 FC	CVK					238	180					
Zástupce 2	555	zákazník 5	ano	Transport	Projekt 2 Plan	SYT	500	150	20%	85%	326	300	40	2	277	255	země 1
Zástupce 2	555	zákazník 5	ano	Transport	Projekt 2 Ist	SYT											
Zástupce 2	555	zákazník 5	ano	Transport	Projekt 2 Delta	SYT											
Zástupce 2	555	zákazník 5	ano	Transport	Projekt 2 FC	SYT					326	300					
Zástupce 2	666	zákazník 6	ne	Medizin	0 Plan	TVK	250	150	40%	20%	419	395	60	3	84	79	země 2
Zástupce 2	666	zákazník 6	ne	Medizin	0 Ist	TVK											
Zástupce 2	666	zákazník 6	ne	Medizin	0 Delta	TVK											
Zástupce 2	666	zákazník 6	ne	Medizin	0 FC	TVK					419	395					

Příloha D Plán kapacity výroby

Přehled plánování obrátu		Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Spen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec	2014
Plán obrátu obchodního zboží 2014		50	50	60	60	50	60	50	50	50	50	50	40	610
Plán obrátu systémové techniky 2014		100	100	12	100	100	100	120	100	100	100	100	80	1112
Plán obrátu kabelových svazků 2014		200	200	250	200	200	200	250	200	200	200	200	150	2450
Plán obrátu celkem		350	350	322	350	350	360	420	350	350	350	350	270	4172
z toho relevantní k výrobě		300	300	262	300	300	300	370	300	300	300	300	230	3562
Mzdné kvóta (bez obchodního zboží, plán 2014)		23,33%	23,33%	26,72%	30,00%	23,33%	23,33%	18,92%	23,33%	23,33%	30,00%	23,33%	26,09%	24,42%
Plánovaná mzda		70	70	70	70	90	70	70	70	70	70	90	60	870
Podíl produktivních % na bázi roku 2013		85%												
Produktivní		59	59	59	76	59	59	59	59	59	76	59	51	62
Neproduktivní		11	11	11	14	11	11	11	11	11	14	11	9	11
Produktivní hodiny		4753	4753	4753	6111	4753	4753	4753	4753	4753	6111	4753	4074	4923
Plánování zaměstnanců		Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Spen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec	Ø
doslužené produktivní hodiny na zaměstnance		100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Pořídka zaměstnanců		48	48	48	61	48	48	48	48	48	61	48	41	4923
Produktivita - plán		98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98,0%	98%
Počet zaměstnanců - návrh		49	49	49	63	49	49	49	49	49	63	49	42	
Vyhodnocení 3 měsíců		49	54	54	54	49	49	49	54	54	51	47	47	50,92

Příloha E Plán krátkodobého HV CiS SYSTEMS

CiS SYSTEMS s.r.o.		
Krátkodobý hospodářský výsledek 2014		
Plánování		
Datum	tisíce €	
Název	rozpočet	% podíl
	rok	na celk. obratu
Tržby z prodeje vlastních výrobků	1 000	100,91
Položky snižující výnos - Skonta	-3	-0,30
Mezisoučet	997	100,61
Provize	-6	-0,61
Mezisoučet	991	100,00
Změna stavu nedokončených a hotových výrobků	0	
Celkový netto - obrat	991	100,00
- přímé náklady na materiál	100	10,09
- nepřímé náklady na materiál	1	0,10
Celkové náklady na materiál	101	10,19
Krycí příspěvek I	891	89,91
Přímé mzdy	180	18,16
Krycí příspěvek II	711	71,75
Personální náklady - jednotlivá oddělení	265	26,74
- Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	150	15,14
- Vedlejší personální náklady	5	0,50
Celkové personální náklady	600	60,54
- Provozní náklady	60	6,05
- Správní náklady	6	0,61
- Věcné náklady výroby	4	0,40
- Náklady prodeje	2	0,20
MEZISOUČET	72	7,27
Provozní HV	218	22,00
Mimořádný HV	2	0,20
HV před započtením úroků	216	21,80
Úroky	2	0,20
HV před započtením odpisů	214	21,59
Odpisy	25	2,52
HV před zdaněním	189	19,07
Daň	36	3,62
Podnikový hospodářský výsledek	153	15,45
Výnos z obratu	15%	